

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094457

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1610/2024, de 15 de octubre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2208/2023

SUMARIO:

IVA. Tipo impositivo. Tipo superreducido. Alimentación humana. Pan con malta y gluten añadidos. La recurrente afirma que los productos por ella comercializados son considerados como «pan común» por el consumidor medio, que no es capaz de distinguir la incorporación a sus productos de gluten añadido o de harina de malta, aceptando pagar más precio por otros que no añaden tales componentes. Además, tampoco se ve qué necesidades distintas vendría a satisfacer la no adición de tales compuestos, por lo que, según concluye, el tratamiento recibido por el producto supone una distorsión de la competencia y la vulneración del principio de neutralidad, que solo quedaría superada de entenderse que el pan comercializado por la actora es «pan común». El tipo reducido del 10 por 100 fue establecido por el art. 23.3 del RD-Ley 20/2012, con efectos desde el 1 de septiembre de 2012 y, por tanto, no es aplicable *ratione temporis* a las liquidaciones de IVA de los periodos de mayo de 2011 a agosto de 2012, en las que el tipo reducido era del 8 por 100. A la vista de la jurisprudencia del TJUE [Vid., SSTJUE de 10 de noviembre de 2011, asuntos C-259/10 y C-260/10 (NFJ044774), que establece que dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones, de 9 de noviembre de 2017, asunto C-499/16 (NFJ068444) y de 3 de febrero de 2022, asunto C-515/20 (NFJ084870)]. En el caso debatido, la sentencia no se plantea si la adición del gluten en un máximo de un 2% -gluten que ya está presente de por sí en la harina- supone una distinción artificial respecto de lo que cabría entender que es pan común. Considera la sociedad recurrente que la sentencia debió hacerse eco del término pan común -como beneficiario del tipo del 4 por 100- con sujeción a lo apreciado por la jurisprudencia del TJUE y con respeto al principio de neutralidad del IVA y la no distorsión de la competencia, y en caso de tener dudas, plantear la correspondiente cuestión prejudicial al TJUE, tal y como está parte solicitó. De acuerdo con la STJUE de 10 de noviembre de 2011, el hecho de que se trate a dos prestaciones idénticas o similares que satisfacen las mismas necesidades de modo distinto desde el punto de vista del IVA conlleva, por lo general, una distorsión de la competencia. Llevada tal doctrina al caso debatido, cabe concluir con claridad que el pan elaborado y comercializado por la recurrente, atendida la información que ella misma suministró, sin éxito, en el procedimiento tributario, no se distingue del que la Administración considera pan común desde la perspectiva de aquellos principios, que son los que verdaderamente importan. A ese respecto, la única razón objetada en la sentencia a quo para negar a las baguettes que produce y vende la sociedad recurrente es que el gluten añadido en su composición es un elemento de la elaboración que per se, atendida la norma reglamentaria técnico-sanitaria, excluye al pan al que se incorpora ese gluten de su inserción en el concepto de pan común y, con ello, de toda posibilidad de beneficiarse de la reducción del tipo especial del 4 por 100. El desenlace del problema es que el pan baguette ofrecido por la recurrente merece ser considerado pan común a efectos del art. 91. Dos Ley IVA, pues no existe diferencia sustancial, que haya quedado establecida por la Administración para negar el tipo muy reducido de gravamen que la contribuyente incluyó en su autoliquidación -que la ley presume correcta (art. 108.4 LGT)-, entre el pan que nos ocupa y el que la Administración y la Sala de instancia considera, por oposición, pan común y la incorporación de una irrelevante cantidad de gluten a la composición de la masa, a falta de acreditación en contra, no cabe entender que sea perceptible por el consumidor ni un dato que suponga por ello la existencia de una diferencia sustancial en el trato fiscal, como no es un elemento diferenciador en el producto respecto del que sí es merecedor del tipo del 4 por 100. Al no diferenciar la ley del IVA entre estas dos distintas clases de pan que derivan de la aplicación de la norma higiénico-sanitaria -la Ley IVA solo podría avalar esa distinción partiendo de la expresión pan común, que el art. 91. Dos utiliza- no cabe crear una distinción que en la ley no está expresada con claridad. En la propia ley no se define el pan común, no se opone ni distingue de un pretendido pan especial ni se establecen las características que permitan singularizar uno y otro, dotado éste último de un régimen tributario desfavorable. En otras palabras, no hay pan alguno, como bien de primera necesidad especialmente intensa, al que la ley fiscal haya querido tratar de una manera distinta y peor que al que se considera pan común. Ante ello la Sala declara la siguiente doctrina jurisprudencial que atendida las características del pan fabricado por la sociedad recurrente y a la vista de la jurisprudencia del TJUE, la no aplicación del tipo superreducido del IVA a un pan considerado especial según la normativa técnico-sanitaria y alimentaria española -por incluir en su elaboración

ingredientes añadidos a los exigidos para su calificación como pan común, que sí es gravado con el tipo del 4 por 100-, se opone al principio de neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia y a la doctrina de dicho TJUE según la cual la diferencia entre tipos de gravamen debe atender a la perspectiva del consumidor medio sobre los productos. Por tanto, el recurrente tiene derecho a que el pan que elabora y pone en el mercado sobre el que ha versado el proceso sea gravado con el tipo superreducido del 4 por 100, a tenor de la Ley del IVA aplicable al caso [Vid., ATS de 8 de noviembre de 2023, recurso n.º 2208/2023 (NFJ091339) y SAN de 25 de enero de 2023, recurso n.º 1070/2020 (NFJ091341) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

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

RD-Ley 20/2012 (Medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad), art. 23.

RD 308/2019 (Norma de calidad para el pan), arts. 2, 3 y 5.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 108.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 36 y 267.

Constitución española, art. 24.

PONENTE:

Don Francisco Jose Navarro Sanchis.

Magistrados:

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.610/2024

Fecha de sentencia: 15/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2208/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/10/2024

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

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2208/2023

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

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1610/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2208/2023, interpuesto por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de VANDEMOORTELE BARCELONA, S.A, contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1070/2020. Ha sido recurrido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO.

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 mencionada sentencia de 25 de enero de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] PRIMERO.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad Vandemoortele Barcelona, S.A., en relación con la resolución de 17 de septiembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central, dictada en las reclamaciones interpuestas frente al acuerdo de 11 de octubre de 2016, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, así como frente a la resolución de 27 de abril de 2017, de la misma procedencia, de imposición de sanción tributaria, declarando la nulidad de aquella primera resolución en el aspecto relacionado con la última, así como la de esta sancionadora, desestimando el recurso en el resto.

Segundo.

No emitir pronunciamiento expreso alguno sobre el pago de las costas causadas en esa instancia [...]"

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el procurador Sr. Araque Almendros, en la reseñada representación, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 9 de marzo de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como infringidos los artículos 91.Dos.1.1º.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), 4.3 del Tratado de la Unión Europea, 4 bis de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 24 de la Constitución española, así como el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; así como la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA -invocada in toto-.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 14 de marzo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Araque Almendros, en la citada representación, comparece el 27 de marzo de 2023, y el Abogado del Estado, en la propia, lo ha hecho el 5 de mayo de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 8 de noviembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Precisar, atendidas las características del pan fabricado por la sociedad recurrente y a la vista de la jurisprudencia del TJUE reseñada, si la no aplicación del tipo súper reducido del IVA a un pan considerado especial según la normativa técnico-sanitaria y alimentaria española, por incluir en su elaboración ingredientes añadidos a los exigidos para su calificación como pan común -que sí es gravado con el tipo del 4 por 100-, se opone al principio de neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia y, en su caso, a la doctrina de dicho TJUE por la que la diferencia entre tipos de gravamen debe atender a la perspectiva del consumidor medio sobre los productos [...]".

2. El procurador Sr. Araque Almendros, interpuso recurso de casación en escrito de 8 de enero de 2024, en el que se solicita lo siguiente :

"[...] A LA SALA SUPLICA: Que tenga por presentado este escrito con sus copias, se sirva admitirlo y, en su virtud se tenga por interpuesto recurso de casación contra la sentencia impugnada y previo los trámites legales oportunos, acuerde:

1º) Previa estimación del recurso de casación se anule la Sentencia de fecha 25.01.2023 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en la parte que desestima parcialmente el recurso nº 1070/2020 , y, en consecuencia estime la anulación de la Resolución del TEAC de fecha 17.09.2020 en la parte que desestimaba parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas nº 00/06660/2016 y nº 00/03026/2017, interpuestas, respectivamente, contra el Acuerdo de liquidación y sancionador del IVA, períodos 05/2011 a 12/2014.

2º) En consecuencia con el punto anterior estime que la liquidación del IVA de los períodos 05/2012 a 12/2014 (que es la parte remanente tras las estimaciones parciales de dicha Resolución del TEAC y posterior Sentencia de la AN) debe anularse.

3º) Asimismo, esta parte suplica que en caso de que se estime necesario por parte de este Tribunal Supremo para resolver el caso que nos ocupa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 167 del TFUE , plantee la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJUE (lo cual solicitó esta parte a la AN en el F.D. Segundo y en el Tercer Otrosí de su escrito de demanda) [...]".

Cuarto.

Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta, presentó escrito el 23 de febrero de 2024, en que manifiesta:

"[...] Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

PRIMER OTROSÍ DICE: que esta parte se opone al planteamiento de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la que aluden la recurrente en el apartado 5 de su escrito de interposición del recurso de casación por las razones expresadas en el cuerpo de este escrito de oposición, que damos por íntegramente reproducidas.

No obstante, aunque como se ha argumentado, esta representación procesal entiende que no procede el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de que la Sala acordase plantearla se nos dé traslado para poder formular alegaciones.

A LA SALA SUPLICA que se provea de conformidad... [...]"

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 1 de octubre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, 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, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en precisar, atendidas las características del pan fabricado por la sociedad recurrente y a la vista de la jurisprudencia del TJUE reseñada, si la no aplicación del tipo super reducido del IVA a un pan considerado especial según la normativa técnico-sanitaria y alimentaria española, por incluir en su elaboración ingredientes añadidos a los exigidos para su calificación como pan común -que sí es gravado con el tipo del 4 por 100-, se opone al principio de neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia y, en su caso, a la doctrina de dicho TJUE por la que la diferencia entre tipos de gravamen debe atender a la perspectiva del consumidor medio sobre los productos.

Segundo.

La fundamentación de la sentencia impugnada.

La sentencia de instancia, aquí recurrida en casación, razona del siguiente modo el fundamento de su fallo desestimatorio del recurso jurisdiccional (los destacados tipográficos son nuestros):

"[...] TERCERO.- Los tipos tributarios reducidos de posible aplicación en el supuesto y la regulación técnica del pan.

Al ocuparse de los tipos impositivos reducidos, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, preveía la aplicación del 8 por ciento, del 10 por ciento desde el 15 de julio de 2012 en virtud de la reforma del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de "...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...", aunque con exclusión de las bebidas alcohólicas, del tabaco y de las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación (artículo 91.Uno.1.1.º).

Desde su redacción originaria la Ley 37/1992 prevé también la aplicación de un tipo superreducido, inicialmente del 3 y posteriormente del 4 por ciento (con extensión a todos los períodos ahora concernidos), entre otras, a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones del "...pan común..." y (tras la modificación de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre) de la "...masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común..." [artículo 91.Dos.1.1.º.a)].

Al tiempo que se trata, la regulación del pan podía encontrarse ante todo en el Código Alimentario Español, aprobado por Decreto 2484/1967, de 21 de septiembre, según el cual "...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...", añadiendo que "...cuando se empleen harinas de otros cereales, el pan se designará con el apelativo correspondiente a la clase de cereal que se utilice..." (epígrafe 3.20.36).

En desarrollo del Código, la Reglamentación Técnico-Sanitaria para la Fabricación, Circulación y Comercio del Pan y Panes Especiales, aprobada por Real Decreto 1137/1984, de 28 de marzo, concibe el "pan común" como 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...", "...de consumo habitual en el día...", siempre que los ingredientes mencionados cumplan sus respectivas

reglamentaciones técnico-sanitarias y que solo contengan "...los coadyuvantes tecnológicos y aditivos autorizados para este tipo de pan.." (artículos 2, 3 y 14). Estos coadyuvantes y aditivos se precisan también en la Reglamentación, incluyendo como complementos panarios los azúcares comestibles (dosis máxima del 3 por 100), harina de malta (dosis máxima de 10 gramos/kilogramo de harina), extracto de malta (dosis equivalente en actividad diastásica a la autorizada para la harina de malta), harinas de leguminosas (dosis máxima de 30 gramos/kilogramo de harina), grasas comestibles (dosis máxima de 10 gramos/kilogramo de harina), ácido ascórbico (dosis máxima de 20 gramos por 100 kilogramos de harina), ortofosfato (dosis máxima 250 gramos por 100 kilogramos de harina), carbonato cálcico (dosis máxima B.P.F.), fosfato tricálcico (dosis máxima B.P.F.), harina de trigo, maíz y mandioca, almidones comestibles crudos, aceites comestibles, cera de abejas y coadyuvantes de fermentación (artículo 16).

Por su parte, la Reglamentación considera panes especiales los distintos del anterior aquellos a los 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, se haya utilizado como materia prima harina enriquecida, o se haya añadido cualquier ingrediente que eleve suficientemente su valor nutritivo, o que no lleve microorganismos propios de la fermentación (artículo 4).

Entre los ingredientes que pueden incorporarse a los panes especiales, la Reglamentación incluye el "...gluten de trigo seco o húmedo, salvado o grañones y las harinas de malta (artículo 15).

Debe decirse que la anterior Reglamentación Técnico-Sanitaria ha sido derogada por la norma de calidad para el pan, aprobada por Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, que, básicamente, incluye bajo la denominación de pan común el fabricado con harina de cualquier cereal, no solo de trigo, pudiendo incorporar en su composición salvado de cereales (artículo 3).

Cuarto.

Sobre la indebida aplicación por la Administración de la Reglamentación Técnico-Sanitaria del Pan de 1984.

De las diversas cuestiones planteadas por la recurrente conviene abordar en primer lugar la relacionada con la pretendida aplicación incorrecta por la Administración de las previsiones de la Reglamentación Técnico-Sanitaria aprobada por Real Decreto 1137/1984, alegación esta que de ser atendida eximiría el examen de las demás cuestiones planteadas y que se basa en la afirmación de la recurrente de la utilización en la elaboración de sus productos de las materias primas básicas del pan común, es decir, harina, sal, levadura y agua, adicionando gluten de trigo y/o malta solo en cantidades mínimas para garantizar la consistencia de la harina utilizada y únicamente en caso de cosecha de trigo de baja calidad, limitando la cantidad de gluten a un 2,5 por ciento de la harina empleada y a un 0,3 por ciento la de malta, sin superar el límite de adición fijado por la Reglamentación Técnico-Sanitaria, del 1 por ciento de malta (10 gramos por kilogramo de harina) y sin alcanzar tampoco el 30 por ciento de gluten establecido para el denominado por el Código Alimentario Español "Pan de Gluten" (epígrafe 3.20.37). Se refiere en este sentido cierta contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de Canarias, de 4 de febrero de 2013, que calificó como pan común determinadas modalidades que contenían gluten de trigo.

Sin embargo, es claro según lo dicho que el gluten no es de las sustancias que pueden añadirse al "pan común" según la Reglamentación Técnico-Sanitaria para la Fabricación, Circulación y Comercio del Pan y Panes Especiales aprobada por Real Decreto 1137/1984 (artículo 16.1), figurando por el contrario entre los "otros ingredientes" (artículos 15.1) y entre los aditivos o coadyuvantes que sí pueden incorporarse a los panes especiales (16.2).

En este mismo sentido y a pesar de lo que se dice en la demanda, se observa que la definición en el Código Alimentario Español del "pan de gluten", como "...el de harina de trigo enriquecida con gluten en proporción no inferior al 30 por ciento de gluten seco...", no supone la inclusión en el concepto de "pan común" de aquel que no supere ese porcentaje de gluten sino solo que el que lo supere puede ser fabricado y usar esa denominación específica. En realidad, el Código Alimentario no trata con ello de distinguir el "pan común" del "no común" o especial, de lo que se ocupa la Reglamentación Técnico-Sanitaria, limitándose señalar determinadas denominaciones de panes, sin atribuir, por tanto, aquella primera condición a las modalidades que no encajen en tales denominaciones.

Por otro lado, aunque pudiera no haberse incorporado harina malteada a los productos de la actora en cantidad superior a aquella proporción de 10 gramos por kilogramo, lo cierto es que tampoco la recurrente lo ha acreditado, como correspondería, según la Ley General Tributaria, por tratarse de un hecho constitutivo del derecho invocado (artículo 105), máxime habida cuenta del beneficio fiscal que supone la aplicación del tipo superreducido que se pretende.

En cualquier caso y sin contar con el resto de componentes también utilizados en los diversos productos que conducirían a la misma consecuencia (señalados en el resumen de la Diligencia número 6), la presencia del gluten en la composición de todos los productos sería suficiente para descartar su calificación como "pan común" y la aplicación del mencionado tipo impositivo.

Quinto.

Sobre la alegada no aplicación de la Reglamentación Técnico-Sanitaria a los productos comercializados por la entidad actora.

Según se afirma asimismo en la demanda, los productos a los que se refiere la discutida Reglamentación Técnico-Sanitaria aprobada por el Real Decreto 1137/1984 no se elaboraron en España sino en otros Estados miembros de la Unión Europea, quedando por esta razón excluidos de su aplicación, aspecto sobre el que, como afirma también la actora, el órgano económico-administrativo habría guardado un significativo silencio.

Pues bien, es cierto que según establece la Reglamentación (reformada en este punto por el Real Decreto 285/1999, de 22 de febrero), las exigencias por ella impuestas "...no se aplicarán a los productos legalmente elaborados o comercializados en los restantes Estados miembros de la Unión Europea ni a los productos originarios de los países miembros de la Asociación Europea del Libre Comercio, de acuerdo con lo que se establece en el protocolo 4 del Acuerdo sobre el espacio económico europeo..", añadiendo que "...los citados productos podrán ser comercializados en España sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 36 del Tratado de la Unión Europea, en el artículo 13 del Acuerdo sobre el espacio económico europeo y de la defensa de los consumidores, la protección del medio ambiente y la lealtad en las transacciones comerciales...".

Sin embargo, como afirmó la resolución recurrida (página 15), que, por lo tanto, no omitió en realidad el tratamiento de la cuestión, de lo que se trata en el caso es de interpretar y aplicar la ley tributaria española, concretamente de determinar el sentido que debe darse al concepto "pan común" empleado por dicha norma, que resulta aplicable en el caso de acuerdo con la Ley 37/1992, por ser en España donde se produjo la entrega de los bienes y el hecho imponible del impuesto (artículo 4.Uno), sin que, por lo tanto, pueda ponerse en cuestión por tal razón que, aun tratándose de productos elaborados en otros Estados miembros de la Unión Europea, aquel concepto se haya identificado por las características técnicas o jurídicas que en España se le atribuyen.

Se podrá estar o no de acuerdo sobre si el sentido que debe darse a las previsiones de dicha ley es el técnico o jurídico o el usual que propugna la recurrente, pero no que la norma tributaria española sea la aplicable ni que, en consecuencia, el concepto a que se refiere deba ser determinado de acuerdo con lo que haya de extraerse de la aplicación e interpretación de dicha norma.

De hecho, no consta que a la recurrente se hubiera impedido en ningún momento la comercialización de sus productos en España.

Sexto.

Sobre la pretendida aplicación del concepto usual de la expresión "pan común" en atención a la ausencia de definición normativa.

La demanda propugna en cualquier caso que a falta de una específica previsión en la ley tributaria, debió utilizarse un concepto usual de "pan común", descartando el técnico al que acudieron la Inspección de los Tributos y el Tribunal Económico-Administrativo Central, denunciando así la inadecuada aplicación de las previsiones sobre este particular extremo contenidas en la Ley General Tributaria al establecer que "...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..." (artículo 12.2), lo que, según se entiende, supone la necesidad de acudir a uno u otro sentido según el marco y las circunstancias que en cada caso puedan concurrir, eligiendo el más adecuado para resolver las controversias planteadas, sin necesidad de atender a la existencia de jerarquía entre los señalados significados.

No es cierto, sin embargo, que la norma tributaria no ofrezca indicación alguna sobre el sentido que debe darse a la expresión cuestionada, como puede verse cuando la Ley 37/1992 ordena la aplicación del tipo reducido a las operaciones realizadas con sustancias o productos, como los que ahora se tratan, es decir, destinados a 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..." (artículo 91.1.1.º), previsión esta que, como es evidente, enmarca el tratamiento de aquellos bienes que aun pudiendo ser incluidos en la definición que contiene, son objeto de otra más precisa a fin de fijar la posible aplicación de un tipo más reducido, el que ahora se trata, constituyendo, por lo tanto, el contexto en el que esas otras normas más específicas, reguladoras de ese otro tipo, deben ser interpretadas.

A la anterior conclusión conduce justamente la previsión de aquel concepto de "pan común" en la normativa técnica, sin que, al mismo tiempo y al menos que se sepa, exista otro que sea empleado por la comunidad de usuarios y que pudiera poner en duda esa elección del redactor de la norma.

Por ello, desde la perspectiva del derecho interno la opción de la resolución recurrida por aquel concepto técnico contenido en la reglamentación técnica entonces vigente, por cierto, no en la norma que posteriormente ha podido sucederla, debe considerarse como la procedente y, por lo tanto, la ajustada a las exigencias interpretativas de la Ley General Tributaria.

Séptimo.

Sobre la alegada imposición del sentido usual de la expresión por exigencias del principio de neutralidad fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En un ulterior momento argumental la actora afirma que, frente a una definición jurídica o técnica establecida por la norma interna, habría de acudirse al sentido usual del concepto "pan común" atendiendo a la percepción que de él tiene el consumidor medio, y ello, según se afirma, con la finalidad de asegurar el principio de neutralidad del tributo entendido como dirigido a garantizar la no distorsión de la competencia, asumiendo así un sentido común en los diferentes Estados miembros. Se invoca de esa forma el principio de primacía del Derecho de la Unión entendido de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (Sentencias de 15 de julio de 1964 -asunto Costa contra Enel-, de 17 de diciembre de 1970 -Internationale Handelsgesellschaft-, de 9 de marzo de 1978 -Simmenthal-, de 8 de septiembre de 2010, -Winner Wetten- y de 4 de diciembre de 2018 - asunto C-378/17 -), y lo establecido hoy por la Ley Orgánica del Poder Judicial (artículo 4 bis, añadido por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio), que obligaría al Juez español a interpretar el derecho interno de acuerdo con el de la Unión Europea.

Más concretamente, se apela así al principio de neutralidad del impuesto entendido en su vertiente garantizadora de la evitación de distorsiones de la competencia, y que 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 en la regulación del impuesto y, en concreto, con tipos tributarios diferentes.

En efecto, como el Tribunal de Justicia ha afirmado en su Sentencia de 10 de noviembre de 2011 (asuntos C-259/10 y C-260/10 -), "...el principio de neutralidad fiscal se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA...", por lo que "...la existencia efectiva de competencia entre dos prestaciones de servicios no es un requisito autónomo y adicional de la infracción del principio de neutralidad fiscal si las prestaciones en cuestión son idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y satisfacen las mismas necesidades de éste...". Se añade a ello que "...esta consideración vale también por lo que respecta a la existencia de una distorsión de la competencia. El hecho de que se trate a dos prestaciones idénticas o similares que satisfacen las mismas necesidades de modo distinto desde el punto de vista del IVA conlleva, por lo general, una distorsión de la competencia...". Se concluyó así en que "...el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al IVA entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio...", precisándose que "...para determinar si dos servicios son similares en el sentido de la jurisprudencia citada (...), debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio (...), evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes...", de modo que "...dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones.." (también Sentencias de 19 de julio de 2012 - asunto C-250/11 -, de 11 de septiembre de 2014 -asunto C-219/13 - y de 9 de noviembre de 2017 - asunto C-499/16 -).

De acuerdo con todo ello la recurrente termina afirmando que los productos por ella comercializados son considerados como "pan común" por el consumidor medio, que no es capaz de distinguir la incorporación a sus productos de gluten añadido o de harina de malta, aceptando pagar más precio por otros que no añaden tales componentes. Además, según se afirma, tampoco se ve qué necesidades distintas vendría a satisfacer la no adición de tales compuestos, por lo que, según concluye, el tratamiento recibido por el producto supone una distorsión de la competencia y la vulneración del principio de neutralidad, que solo quedaría superada de entenderse que el pan comercializado por la actora es "pan común".

Puede verse, sin embargo, que la argumentación de la recurrente se sustenta en la apodíctica afirmación de la percepción por los consumidores como común del pan con aquellos componentes añadidos, y ello, por lo tanto, sin que la argumentación se complete explicando por qué no se produce esa percepción y, más precisamente, sin que se haga efectiva la ya mencionada carga probatoria que a la recurrente incumbe en relación con los hechos que sustentan su pretensión de aplicación del tipo superreducido, añadiendo además a todo ello sin prueba concreta alguna que las cantidades de malta y de gluten que añade a los productos son realmente pequeñas. Podría convenirse en que, como alega la representación actora, la adición de tales complementos puede no ser apreciada sin más por un consumidor medio a la hora de adoptar su decisión sobre la elección de uno u otro producto, pero tampoco se ha preocupado aquella de justificar cuál resultaría ser dicha decisión sabiendo quien debe adoptarla que los productos llevan tales componentes adicionales, conocimiento que, por lo demás, es un derecho reconocido por las leyes [artículo 8.1.d) del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre].

En fin, la propia Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de noviembre de 2017 (asunto C-499/16), invocada por la recurrente, somete la conclusión sobre la vulneración del principio de neutralidad fiscal a la comprobación del carácter no decisivo para la elección del consumidor medio de la particularidad fijada por la legislación interna del Estado miembro para la aplicación de un tipo reducido respecto de otros productos similares

(se trataba en el caso de la no superación en 45 días del plazo de caducidad o conservación de los productos de pastelería).

En el mismo sentido puede verse más recientemente la Sentencia del Tribunal Superior de la Unión de 3 de febrero de 2022 (asunto C-515/20), según la cual "...el artículo 122 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que, con arreglo a esta disposición, establece un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido para las entregas de madera para leña puede limitar su ámbito de aplicación a determinadas categorías de entregas de madera para leña tomando como referencia la nomenclatura combinada, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal..", añadiendo que "...el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el Derecho nacional no aplique el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a la entrega de astillas de madera, mientras que sí lo aplica a las entregas de otras formas de madera para leña, a condición de que, desde la perspectiva del consumidor medio, las astillas de madera no puedan sustituir a estas otras formas de madera para leña, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente...". La misma comprobación exige la Sentencia de 30 de enero de 2020 (asunto C-513/18).

En fin, ante la ausencia de discrepancia de las partes, asumida por esta Sala, sobre los esquemas que deben regir el tratamiento igualitario de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en atención a la consideración de los productos bajo la perspectiva del consumidor medio, y la situación de carencia probatoria con la que se articula la queja de la recurrente, la Sala no encuentra razón para plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión en relación con el posible desconocimiento del principio de neutralidad fiscal por el tipo superreducido atribuido por la legislación española del Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones realizadas con "pan común".

Tercero.

Razonamientos de la Sala.

1. La primera tarea que debe afrontar este Tribunal Supremo, a fin de dar respuesta a las cuestiones de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia que el auto de admisión planteó, es la de precisar si las nociones de pan común (en sentido incluyente) y de pan especial (en sentido implícito excluyente), contenidas en el artículo 91.Dos de la LIVA, deben venir suministradas, a falta de concreción de la ley fiscal, por las definiciones que, en materia técnico- sanitaria, distinguen ambas categorías de pan en normas reglamentarias; así como discernir si tal distinción, proveniente de esos conceptos reglamentarios que a juicio de la Sala juzgadora y de la propia Administración determinan que a una clase de pan se le pueda aplicar el tipo reducido del 4 por 100, por ser pan común, y a las demás clases no se les pueda beneficiar de ese tipo reducido, por no serlo, discernir, decimos, si es o no conciliable con la jurisprudencia del TJUE sobre preeminencia del principio de neutralidad fiscal -en su dimensión de respeto a la libre competencia entre productos similares-, del principio de igualdad y no discriminación y del asentamiento de esa similitud entre distintos productos y servicios en las percepciones que pueda tener el consumidor medio sobre las semejanzas y diferencias entre los que compiten entre sí en un mercado libre.

2. Para despejar tal incógnita, son de reseñar las normas aplicables al caso debatido. El artículo 91.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido -LIVA-, sobre tipos impositivos reducidos, establece que:

"[...] Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento 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".

Como se deduce de su mera lectura, la Ley del IVA no distingue entre diferentes categorías de panes, ni nos arroja luz sobre qué sea el pan común -a los efectos de proyectar sobre él y los demás productos incluidos en la definición legal el tipo super reducido del 4 por 100, ni tampoco menciona la pretendida categoría del pan especial, que no aparece en el precepto, ni expresa por lo demás elemento diferenciador alguno de qué clases de pan se beneficiarían de ese tipo del 4 por 100 y qué otras no, esto es, la norma fiscal, con rango de Ley, no excluye de manera explícita clases algunas de panes dentro de las que, conforme a su enunciado, se integran en el art. 91. Dos LIVA.

3. Por su parte, el artículo 2 del Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan -norma ahora en vigor, pero inaplicable al caso por razones temporales- define a éste como:

"[...] el producto resultante de la cocción de una masa obtenida por la mezcla de harina y agua, con o sin adición de sal, fermentada con la ayuda de levadura de panificación o masa madre.

Adicionalmente, se podrán incorporar a la masa de pan los ingredientes enumerados en esta norma".

Añadiendo en su artículo 3 la definición de pan común, según el cual:

"[...] el pan definido en el primer párrafo del artículo 2, de consumo habitual en las veinticuatro horas siguientes a su cocción, elaborado con harina o harina integral de cereales. Podrá incorporar en su composición salvado de cereales".

Y en su artículo 5 se define al pan especial como aquel:

"[...] no incluido en la definición de pan común, que reúna alguna de las condiciones siguientes:

1. Por su composición:

- a) Que se haya incorporado una harina tratada, definida en la legislación vigente.
- b) Que se haya incorporado cualquier ingrediente de acuerdo con el artículo 11.3.

2. Por su elaboración: Que se haya incorporado en la elaboración un procedimiento tecnológico especial, diferente de los utilizados habitualmente para la elaboración del pan común, como es el rallado, cocido en molde, con formas especiales o con escaldado parcial de las harinas, entre otros".

4. Para la resolución de la cuestión litigiosa, en la sentencia de instancia se aplicó el Real Decreto 1137/1984, de 28 de marzo, por el que se aprueba la Reglamentación Técnico-Sanitaria para la Fabricación, Circulación y Comercio del Pan y Panes Especiales, derogado por el vigente Real Decreto 308/2019, en vigor el 1 de julio de 2019, sin que, por ende, fuese éste de aplicación a las liquidaciones de las que dimana la sentencia recurrida en casación. El expresado reglamento, hoy derogado, de 1984, contenía las siguientes definiciones:

"Artículo 2. Definición de pan: "[...] 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: "[...] el definido en el artículo 2.º, 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.º, 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".

El auto de admisión del recurso de casación justifica que el planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

"1. La cuestión presenta interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, ya que en la sentencia se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA] en los aspectos analizados en la sentencia de instancia.

2. Además, en el presente caso, podría considerarse que la sentencia de instancia ha interpretado y aplicado el Derecho de la Unión Europea en contradicción -aparente, al menos- con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia e, incluso, que podría resultar exigible la intervención de éste a título prejudicial, con lo que estaría presente el supuesto contemplado en el artículo 88.2.f) LJCA a que hace alusión la parte recurrente en su escrito de preparación".

5. En el proceso seguido en la instancia y en la pretensión casacional se debate acerca de la jurisprudencia de la Unión Europea que, como regla principal, atiende esencialmente a los principios de la imposición indirecta armonizada en el seno de la Unión, sobre los que hemos de dilucidar si se oponen a una interpretación de las normas, hemos de reiterar que de naturaleza no fiscal y de rango reglamentario, como la que establece la Sala sentenciadora.

a) A tal fin, la STJUE de 10 de noviembre de 2011 -asuntos C-259/10 y C-260/10, The Rank Group- declara que (el destacado es nuestro):

"[...] [e]l principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al impuesto sobre el valor añadido entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio. Así pues, tal infracción no exige que se declare además la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por dicha diferencia de trato".

En dicha sentencia, el TJUE se razona lo siguiente:

"[...] Para determinar si dos servicios son similares en el sentido de la jurisprudencia citada en dicho apartado, debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio (véase, por analogía, la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C349/96 , Rec. p. I-973, apartado 29), evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartados 22 y 23).

Por tanto, dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones (véanse, en este sentido, la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, antes citada, apartado 27, y, por analogía, las sentencias de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, C-367/93 a C-377/93 , Rec. p. I-2229, apartado 27, y de 27 de febrero de 2002, Comisión/Francia, C-302/00 , Rec. p. I-2055, apartado 23)".

b) Así mismo, en la STJUE de 9 de noviembre de 2017 (asunto C-499/16, AZ c. Minister Finansów), relativa a la facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas entregas de bienes (como productos frescos de pastelería y de bollería) y prestaciones de servicios, se considera que ha de atenderse principalmente al punto de vista del consumidor medio, a efectos de la apreciación de la similitud de los bienes o de las prestaciones de servicios de que se trate, puesto que:

"[I]os bienes o prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, con arreglo al criterio de la utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones de servicios (sentencia de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13 , EU:C:2014:2207 , apartado 25)".

c) Además, se puede citar la STJUE de 3 de febrero de 2022 (asunto C-515/20, B AG c. Finanzamt A), cuyo objeto es la aplicación del tipo reducido para las entregas de madera para leña, declara que un Estado miembro puede limitar su ámbito de aplicación a determinadas categorías de entregas (astillas de madera para leña), estableciendo una diferenciación en función de las características y de las propiedades objetivas de los productos, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal, es decir, de que, desde la perspectiva del consumidor medio (en este caso, en relación con las astillas) no puedan sustituir a las otras formas del producto (la madera para leña).

6. La parte recurrente, que fabrica y comercializa, entre otros, artículos de panadería y que, en lo que a este litigio respecta, entrega productos de pan conocidos como baguettes, considera que son imputables a la sentencia frente a la que se alza diversas infracciones normativas y jurisprudenciales. En esencia, de la jurisprudencia del TJUE que ha establecido que los bienes y servicios similares han de recibir el mismo tratamiento a los efectos del IVA, debiendo determinarse esta similitud desde el punto de vista del consumidor medio, pues el criterio de interpretación del término pan común seque se controvierte se basa en el R.D. 1137/1984. Dicha jurisprudencia se recoge, entre otras, en la STJUE de 10 de noviembre de 2011, asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10; STJUE de 27 de febrero de 2014, asuntos C-454/12 y C-455/12; STJUE de 11 de septiembre de 2014, asunto C-219/13; sentencia de 9 de noviembre de 2017, asunto C499/16; y la de 3 de febrero de 2022, asunto C-515/20.

Se reprocha a la sentencia que no considerase que el sentido adecuado del término pan común sea el usual, previsto en la LGT, por ser el único que permite su plena compatibilidad con la jurisprudencia de la UE.

Se defiende que el principio de neutralidad fiscal, capital en materia de IVA, exige que los bienes y servicios similares reciban el mismo trato, dado que una diferenciación entre ellos vulneraría la igualdad de trato y la libre competencia. Así, si la norma interna prevé distintos tipos de IVA para bienes o servicios similares, que compiten entre sí, se vulneraría el principio de neutralidad fiscal y se corre el riesgo de introducir distorsiones en la competencia.

Esa similitud de bienes y servicios, a efectos, en este caso, de la aplicación de tipos de gravamen reducidos, debe ser apreciada por su destinatario: el consumidor final que, a su vez, es quien soporta la carga económica del tributo. Por tanto, la percepción de la analogía entre bienes la determina el consumidor medio, según ha establecido el TJUE. Los bienes o servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de una manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones.

En la mencionada STJUE de 10 de octubre de 2011, asuntos C-259/10 y C-260/10 se planteó si la normativa británica del IVA vulneraba el principio de neutralidad fiscal al diferenciar el trato fiscal de distintas modalidades de mc-bingo y de máquinas tragaperras, pese a que eran comparables o incluso idénticas desde la óptica del consumidor. El TJUE resolvió de acuerdo con la doctrina expuesta, aclarando que deben evitarse distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes para el consumidor medio. Así, declaró que:

"...43. Para determinar si dos servicios son similares en el sentido de la jurisprudencia citada en dicho apartado, debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio (véase, por analogía, la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 29), evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, apartados 22 y 23).

44. Por tanto, dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones (véanse, en este sentido, la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, antes citada, apartado 27, y, por analogía, las sentencias de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 27, y de 27 de febrero de 2002, Comisión/Francia, C-302/00, Rec. p. I-2055, apartado 23)".

En el caso debatido, la sentencia no se plantea si la adición del gluten en un máximo de un 2% -gluten que ya está presente de por sí en la harina- supone una distinción artificial respecto de lo que cabría entender que es pan común.

Además, la sentencia rechaza la alegación actora sobre qué deba entenderse, en un sentido usual, por pan común en aplicación de la jurisprudencia comunitaria, afirmando la falta de prueba de la recurrente, proyectada sobre esa percepción del consumidor medio.

Tampoco -se afirma- el nombre comercial de baguette de seis de estos panes -que constan en las fichas técnicas con número de material: 23866, 23870, 23895, 23896, 23907 y 24980 -de las que se mostraron capturas de pantalla en su día- y que tienen como añadidos a los cuatro ingredientes básicos exclusivamente el gluten de trigo y la malta, conlleva una diferenciación respecto del pan básico. De hecho, en el diccionario de la RAE la palabra baguette se define como barra de pan estrecha y alargada.

Considera la sociedad recurrente que la sentencia debió hacerse eco del término pan común -como beneficiario del tipo del 4 por 100- con sujeción a lo apreciado por la jurisprudencia del TJUE y con respeto al principio de neutralidad del IVA y la no distorsión de la competencia, y en caso de tener dudas, plantear la correspondiente cuestión prejudicial al TJUE, tal y como está parte solicitó.

7. La parte recurrente tiene razón.

Ninguna razón existe para supeditar la aplicación del tipo reducido especial del 4 por 100 a las categorías conceptuales suministradas por normas vetustas, de finalidad no fiscal y de rango meramente reglamentario. La obsolescencia es más que evidente en algunos de sus conceptos, como cuando el art. 2 definición el pan así: "...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". Y el artículo 3, que define el pan común, afirma que es "...el definido en el artículo 2.º, 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" .

Basta con considerar, por tanto, como botón de muestra, que se reserva para la consideración como pan, y también como pan común -a los efectos de la reglamentación técnico-sanitaria, obviamente- el elaborado con harina de trigo, prescindiendo del que se amasa con harinas de otros cereales, para aseverar que tales definiciones no sirven en modo alguno para efectuar distinciones entre las diferentes clases de pan a efectos fiscales, de suerte que solo el pan de harina de trigo, no otras- sería beneficiario de la reducción privilegiada del tipo.

8. Además, lo decisivo para dilucidar la cuestión planteada no es si la cantidad añadida de gluten al pan determina el alojamiento del elaborado de esa forma en la noción de pan común -acreedora del tipo super reducido- o no.

Al margen, por tanto, de la aplicación al caso -conforme a la regla interpretativa del art. 12.2 LGT- de un concepto usual o, por el contrario, de un concepto técnico del pan -suministrado, a juicio de la Administración y de la sentencia impugnada, por la reglamentación a que nos hemos referido-, esto es, un concepto panario que surge solo de la perspectiva de la ordenación administrativa de los procesos de elaboración, de la higiene necesaria para ello y de la protección al consumidor-, lo cierto es que es un debate que no resuelve gran cosa del problema jurídico que aquí nos convoca, que es la contradicción de tal interpretación con la jurisprudencia del TJUE.

Esto es, aun aceptando, pese a los serios problemas que conlleva la distinción entre clases de panes que no figura en la norma legal tributaria a cuyos efectos se ha establecido la polémica -la aplicación no a todos, sino a algunos de ellos, los que puedan ser reputados pan común, del tipo super reducido-, no es esa la cuestión primordial del asunto, sino que tal interpretación, como ha sido llevada a cabo por la sentencia de instancia, supone una infracción del Derecho de la Unión, de cuya doctrina se ha prescindido.

Al efecto, el principio de neutralidad no solo significa que el sujeto pasivo debe quedar indemne de la carga tributaria que supone el IVA, la que recae sobre el consumidor final, sino también algo más, como ha sido establecido por el TJUE. Este, en su ya citada sentencia de 10 de noviembre de 2011 (asuntos C-259/10 y C-260/10-), proclama que "...el principio de neutralidad fiscal se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten

por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA...", por lo que "... la existencia efectiva de competencia entre dos prestaciones de servicios no es un requisito autónomo y adicional de la infracción del principio de neutralidad fiscal si las prestaciones en cuestión son idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y satisfacen las mismas necesidades de éste...". Se añade a ello que "...esta consideración vale también por lo que respecta a la existencia de una distorsión de la competencia. El hecho de que se trate a dos prestaciones idénticas o similares que satisfacen las mismas necesidades de modo distinto desde el punto de vista del IVA conlleva, por lo general, una distorsión de la competencia..." .

Llevada tal doctrina al caso debatido, cabe concluir con claridad que el pan elaborado y comercializado por la recurrente, atendida la información que ella misma suministró, sin éxito, en el procedimiento tributario, no se distingue del que la Administración considera pan común desde la perspectiva de aquellos principios, que son los que verdaderamente importan. A ese respecto, la única razón objetada en la sentencia a quo para negar a las baguettes que produce y vende la sociedad recurrente es que el gluten añadido en su composición es un elemento de la elaboración que per se, atendida la norma reglamentaria técnico-sanitaria, excluye al pan al que se incorpora ese gluten de su inserción en el concepto de pan común y, con ello, de toda posibilidad de beneficiarse de la reducción del tipo especial del 4 por 100.

Así, de la jurisprudencia comunitaria se extraen varias pautas sustanciales para que el legislador nacional, en la elaboración de los tipos de gravamen y el intérprete, para integrar los productos o servicios a los que se refieran esos tipos, se adecúe a los principios de neutralidad, competencia e igualdad:

a) A igualdad o semejanza de bienes o servicios, debe existir el mismo régimen y, por lo que aquí respecta, el mismo tipo de gravamen.

b) Esa igualdad o semejanza lo debe ser entre productos o servicios que compitan entre sí en un mercado, de manera que el consumidor pueda optar por unos u otros partiendo de que los reconoce como semejantes. En palabras de la STJUE "...dos prestaciones... son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones".

c) El hecho de privilegiar, en la legislación o en su aplicación práctica en procedimientos tributarios, con un tipo de gravamen diferenciado para productos que son semejantes y objeto de competencia sobre ellos para unos mismos potenciales consumidores, puede atentar contra la libre competencia, al favorecer sin motivo a unos empresarios sobre otros.

d) Ese misma diferenciación puede suponer una discriminación de trato de los poderes públicos en favor de unos productos sobre otros.

e) El canon para determinar esa afinidad entre bienes o prestaciones que se ofrecen en el mercado reside en la percepción general del consumidor medio, evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes, esto es, en la idea de que satisfacen idénticas necesidades de éste, que puede elegir entre los que le ofrecen, con libertad, sobre la base de esa semejanza percibida.

f) El tipo super reducido de la LIVA prima al consumidor en la adquisición de bienes o productos, entre otros los alimenticios, de primera y especial necesidad. Si esa alta necesidad de su consumo está presente en la apreciación del consumidor medio, no hay motivo para excluir el producto de ese tipo de gravamen especialísimo.

Llevados al presente caso tales aspectos destacados de la jurisprudencia del TJUE establecida en su ya citada sentencia de 10 de noviembre de 2011 asuntos C-259/10 y C-260/10-, The Rank Group, y en las demás que se han citado, el desenlace del problema es que el pan baguette ofrecido por la recurrente merece ser considerado pan común a efectos del art. 91. Dos LIVA.

a) No existe diferencia sustancial, que haya quedado establecida por la Administración para negar el tipo muy reducido de gravamen que la contribuyente incluyó en su autoliquidación -que la ley presume correcta (art. 108.4 LGT)-, entre el pan que nos ocupa y el que la Administración y la Sala de instancia considera, por oposición, pan común.

b) La incorporación de una irrelevante cantidad de gluten a la composición de la masa, a falta de acreditación en contra, no cabe entender que sea perceptible por el consumidor ni un dato que suponga por ello la existencia de una diferencia sustancial en el trato fiscal, como no es un elemento diferenciador en el producto respecto del que sí es merecedor del tipo del 4 por 100.

c) Al no diferenciar la ley del IVA entre estas dos distintas clases de pan que derivan de la aplicación de la norma higiénico-sanitaria -la LIVA solo podría avalar esa distinción partiendo de la expresión pan común, que el art. 91. Dos utiliza- no cabe crear una distinción que en la ley no está expresada con claridad. En la propia ley no se define el pan común, no se opone ni distingue de un pretendido pan especial ni se establecen las características que permitan singularizar uno y otro, dotado éste último de un régimen tributario desfavorable. En otras palabras, no hay pan alguno, como bien de primera necesidad especialmente intensa, al que la ley fiscal haya querido tratar de una manera distinta y peor que al que se considera pan común.

No sería admisible, por ejemplo que parece significativo, que todos los quesos, sin excepción, obtuvieran en la ley el mismo tipo el gravamen del 4 por 100 que se niega a algunas categorías de lo que, con toda evidencia, es una clase de pan que, desde todos los puntos de vista, es similar, y percibido como tal, al que la sentencia y la Administración denominan pan común.

Cuarto.

Sobre la pretensión subsidiaria de que se plantee cuestión prejudicial al TJUE.

En el apartado 5 de su escrito de interposición del recurso de casación la parte recurrente denuncia que por la Sala de instancia se habría infringido el artículo 24 de la Constitución Española, que consagra el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías, en relación con el artículo 267 del TFUE, por no haber planteado aquella, antes de dictar sentencia, la cuestión prejudicial que se le proponía, y no haber efectuado el juicio de relevancia, al tiempo que solicita, como pretensión subsidiaria en casación, que sea esta Sala la que la plantee.

En respuesta a tal denuncia, el Abogado del Estado, en su escrito de oposición, considera que estamos ante una cuestión suficientemente aclarada por la jurisprudencia del TJUE y que, por tanto, no procede el planteamiento de dicha cuestión prejudicial, lo que implícitamente supone negar que hubiera infracción alguna en el proceder de la sentencia, en este punto.

Pues bien, en el fundamento séptimo de la sentencia, la Sala juzgadora ha expresado, de un modo sintético, los motivos determinantes de la adopción de un fallo desestimatorio del recurso contencioso-administrativo, y al tiempo, de la improcedencia de plantear la cuestión prejudicial a que se refiere el art. 267 TFUE. En cualquier caso, resulta llamativo que tanto el Abogado del Estado como la sentencia recurrida aludan, para soslayar ese reenvío prejudicial, a la doctrina del acto aclarado, con fundamento en la jurisprudencia del TJUE. Y es justamente esa doctrina del acto aclarado, pero bajo la apreciación de que lo aclarado por el TJUE da pie, precisamente, a una posición antagónica a la esgrimida por la Administración, la que nos lleva a declarar que ha lugar al recurso de casación.

Consideramos, al respecto, que la abundante jurisprudencia del TJUE que se ha comentado hace innecesario el planteamiento de la cuestión prejudicial interpretativa que se propone. Se trata de la asentada en las comentadas STJUE de 10 de noviembre de 2011, asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10 -The Rank Group-; b) Asimismo, la STJUE de 9 de noviembre de 2017 (asunto C-499/16, AZ c. Minister Finansów), relativa a la facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas entregas de bienes (como productos frescos de pastelería y de bollería); la STJUE de 3 de febrero de 2022 (asunto C-515/20, B AG c. Finanzamt A), que declara que un Estado miembro puede limitar su ámbito de aplicación a determinadas categorías de entregas (astillas de madera para leña), estableciendo una diferenciación en función de las características y de las propiedades objetivas de los productos, a condición de que se respete el principio de neutralidad fiscal; así como la STJUE de 27 de febrero de 2014, asuntos C-454/12 y C-455/12; STJUE de 11 de septiembre de 2014, asunto C-219/13; sentencia de 9 de noviembre de 2017, asunto C499/16; y la de 3 de febrero de 2022, asunto C-515/20.

Quinto.

Jurisprudencia que se establece.

Se declara doctrina jurisprudencial la siguiente:

1) Atendidas las características del pan fabricado por la sociedad recurrente y a la vista de la jurisprudencia del TJUE copiosamente reseñada, la no aplicación del tipo superreducido del IVA a un pan considerado especial según la normativa técnico-sanitaria y alimentaria española -por incluir en su elaboración ingredientes añadidos a los exigidos para su calificación como pan común, que sí es gravado con el tipo del 4 por 100-, se opone al principio de neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia y a la doctrina de dicho TJUE según la cual la diferencia entre tipos de gravamen debe atender a la perspectiva del consumidor medio sobre los productos.

2) El recurrente tiene derecho, por tanto, a que el pan que elabora y pone en el mercado sobre el que ha versado el proceso sea gravado con el tipo superreducido del 4 por 100, a tenor de la Ley del IVA aplicable al caso.

Sexto.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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 quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por VANDEMOORTELE BARCELONA, S.A. contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1070/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el indicado recurso nº 1070/2020, deducido por dicha compañía mercantil contra la resolución de 17 de septiembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central, estimatoria en parte de las reclamaciones interpuestas frente al acuerdo de 11 de octubre de 2016, de la AEAT, por la que se practicó liquidación en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, de mayo de 2011 a diciembre de 2014, declarando nulos tales actos administrativos de liquidación y revisión, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.