

Consell Tributari

Expediente: 88/11

El Consell Tributari, reunido en sesión de 27 de febrero de 2012, conociendo de los recursos presentados por D, SA, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En fechas 8 de noviembre de 2010, 17 de enero y 11 de abril de 2011 la mercantil D, SA, interpuso 12 recursos de reposición contra las resoluciones de la Inspectora Jefe de Hacienda municipal de fechas 1 de marzo, 23 de septiembre y 15 de diciembre de 2010, que aprueban definitivamente las propuestas de las Actas de disconformidad por las que se regulariza el impuesto sobre actividades económicas (IAE), desarrolladas en las calles epígrafe 644.2 (despacho de pan, panes especiales y bollería), y se practican las correspondientes liquidaciones por importes de €

2.- En fecha 2 de febrero de 2011, D, SA planteó recurso de reposición contra la resolución de la Inspectora Jefe de Hacienda Municipal de fecha 22 de diciembre de 2010, que le impone la sanción de 117,23€ por infracción tributaria leve en relación con las actividades desarrolladas en el local de calle ..., incoada en el expediente EE....

En 31 de mayo de 2011, la sociedad presenta nuevos recursos contra las resoluciones de la Inspectora Jefe de la Inspección de Hacienda Municipal de fecha 30 de marzo de 2011, en las que se imponen a la recurrente las sanciones de 860,26€, 416,57€, 346,64€, 297,71€ y 426,92€, expedientes de infracción tributaria EE...., por la comisión en cada uno de ellos de una infracción tributaria leve en relación con los locales sitos en calles....

3.- La recurrente manifiesta, tanto al impugnar las liquidaciones como al recurrir la sanción, en primer lugar, que en el presente caso procede la interposición de recurso de reposición como previo al planteamiento de la reclamación económico-administrativa y no el de alzada indicado por el Ayuntamiento, según lo dispuesto en el art.

18.4.b) del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan las normas de gestión del IAE y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal y en el propio art. 91.4 LHL. Y, subsidiariamente solicita que, en el caso de que el Ayuntamiento considere que no procede la interposición de recurso de reposición, los escritos presentados con tal carácter sean tratados como reclamaciones económico-administrativas a resolver por el Tribunal Económico-Administrativo Regional correspondiente. A continuación muestra su disconformidad con la imputación de fabricación y venta de pan. Alega que está dada de alta en el epígrafe 647.3 de las Tarifas que incluye el *comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en superservicios, denominados así cuando la superficie de su sala de ventas se halle comprendida entre 120 y 399m²*; y dentro de cada uno de los locales un pequeño espacio está ocupado por un horno eléctrico de poca potencia (igual o inferior a 7'5Kw), que sirve para calentar el pan precocinado y congelado que el fabricante suministra a D, SA, por consiguiente, contrariamente a lo esgrimido por la Inspección, no existe una transformación o manipulación del producto sino tan solo un calentamiento del mismo, que ya vienen precocinado y congelado. Por consiguiente, de acuerdo con la Regla 4^a.2.A de la Instrucción del IAE que define los elementos concurrentes de la actividad de fabricación por la *existencia de un proceso productivo propio y transformación de materias primas*, afirma que no se puede hablar de fabricación por parte de D, SA, ya que no maneja ninguna de las materias primas con las que se elabora el pan (harina, agua, levadura y sal), ni transforma sustancialmente el producto realizado por el fabricante; y así lo ha entendido la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta vinculante de 19 de septiembre de 2008 (V1710-08).

Aduce también que la Ley catalana sobre Comercio interior (texto refundido de las Leyes autonómicas 1/1993 y 23/1991) en su art. 2 califica la actividad de D, SA de comercialización de pan, no de fabricación; y lo mismo ocurre con el art. 1 del Decreto 333/1998, de 24 de diciembre, por el que la Generalitat de Cataluña aprobó la normativa específica sobre Comercialización y venta de pan. En el mismo sentido se manifestó el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en sentencia de 14 de septiembre de 2006 (Asuntos C-158/04 y C-159/04), al considerar que la actividad de *"baked-off"* (de calentar pan precocinado y congelado) que se realiza en los supermercados, no tiene nada que ver con la fabricación de pan.

Además de lo anterior, la regularización municipal provoca una flagrante situación de doble imposición del IAE, al gravar por una única actividad de fabricación a dos sujetos diferentes: Al proveedor (auténtico fabricante) del pan y a su comercializador

D, SA. Con lo que resulta evidente que las dos empresas no pueden realizar la misma actividad, puesto que si así fuera, D, SA no precisaría de proveedores pues se proveería ya ella misma de todas las mercancías y existencias que utiliza en su actividad comercial. No obstante, aun suponiendo que realizara actividad de fabricación, sería de aplicación de la exención prevista en el art. 82.1.b) del TRLRHL para los dos primeros períodos impositivos, exención que la Inspección no aplica por considerar que la recurrente viene realizando dicha actividad desde hace más de dos años, sin aportar prueba alguna de dicha afirmación que la justifique y pese a que le corresponde la carga de la prueba según el art. 105 de la Ley General Tributaria.

Subsidiariamente a lo expuesto, manifiesta su disconformidad con la calificación e inclusión de la actividad en el epígrafe 644.2 (despacho de pan, panes especiales y bollería), en tanto que se trata de un grupo y epígrafe que regula y faculta para el comercio al por menor de los productos mencionados y no para procesos productivos propios de la fabricación, cuya actividad se encuentra calificada en el epígrafe 419.1, que sería el aplicable al caso.

4.- En cuanto al fondo del recurso contra la sanción alega la nulidad de pleno derecho por carecer la resolución de un análisis de los hechos que concurren en el caso, con una motivación suficiente sobre la existencia de culpabilidad de D, SA e infracción manifiesta del principio constitucional de presunción de inocencia, señala que la Administración únicamente se ha limitado a decir que las alegaciones presentadas por D, SA no desvirtúan la imposición de la sanción, que no se trata de un supuesto de interpretación razonable de la norma jurídica y hace una simple remisión a las consideraciones efectuadas por la Inspectora Jefe en su resolución sobre la liquidación principal, con mención a una fórmula estandarizada, sobre la cual la jurisprudencia se ha pronunciado reiteradamente diciendo que la imposición de sanciones tributarias no puede realizarse de una forma automática por el mero hecho de que existan discrepancias de criterios sobre la interpretación de la legislación (STC 76/1990, de 26 de abril), sino que la Administración debe desvirtuar la presunción de inocencia del administrado y probar la culpabilidad e inexistencia de circunstancias eximentes de responsabilidad.

5.- D, SA ha presentado reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña contra la desestimación presunta del recurso de alzada núm. 2010/0550273.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Dada la identidad sustancial y la íntima conexión existente entre los recursos relacionados, procede su acumulación, en aplicación del art. 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Segundo.- Como quiera que D, SA sostiene que, en contra de lo que se indica en la notificación de las liquidaciones y sanciones impugnadas, el recurso pertinente contra las mismas no sería el recurso de alzada, sino el de reposición previo a la reclamación económico-administrativa, e incluso pretende que, de no compartirse esta tesis por el Ayuntamiento, se consideren tales recursos, sin más, como otros tantos escritos de interposición de reclamación económico administrativa a resolver por el Tribunal Económico-Administrativo Regional correspondiente, con carácter previo al examen de fondo de las cuestiones planteadas, habremos de pronunciarnos acerca del recurso o recursos pertinentes en el presente supuesto y del alcance y consecuencias que para su tramitación puedan derivarse de la pretensión indicada.

Tercero.- Para determinar el recurso procedente contra las liquidaciones habremos de estar, fundamentalmente, a lo dispuesto en el art. 91 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (LHL), aprobado por R.D.-Leg. 2/2004, de 5 de marzo, y en los arts. 9 y 10 de la Ordenanza Fiscal nº 1.4, Reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas, en los ejercicios de que se trata. En este conjunto normativo se distingue, claramente, entre, de una parte, la formación de la matrícula del impuesto, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes y en general la gestión censal del tributo, que se llevara a cabo por la Administración Tributaria del Estado, a la que asimismo corresponde, sin perjuicio de las delegaciones que puedan hacerse, entre otros organismos en los Ayuntamientos, la inspección de este impuesto, y, de otra, la liquidación y recaudación, así como los actos dictados en vía de gestión tributaria, que se llevará a cabo por los Ayuntamientos. Gestión que comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones y bonificaciones; realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias; emisión de los instrumentos de cobro, y de resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos. Y, congruentemente con esta distinción, se establecen los recursos procedentes contra las actuaciones de la Administración Tributaria del Estado o de los Ayuntamientos, en el siguiente sentido: en todo caso el conocimiento de las reclamaciones que se

interpongan contra los actos de gestión censal dictados por la Administración Tributaria del Estado, así como los actos de igual naturaleza dictados por los Ayuntamientos u otras entidades en virtud de delegación, corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado. A lo que debe añadirse que contra los actos de inclusión, exclusión o variación de la calificación de actividades económicas y fijación de cuotas podrá interponerse, previamente, recurso potestativo de reposición. Por el contrario, corresponde a los Ayuntamientos la resolución de los recursos que se interpongan contra los actos de gestión tributaria, **y, en particular, contra las liquidaciones conducentes a la determinación de la deuda tributaria.** Esta distinción, que ya aparecía en el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, tiene, en definitiva, su fundamento último, en el principio de autonomía municipal, reconocida en el art. 137 de la Constitución, que se vería lesionado en la hipótesis de que actos dictados por los Ayuntamientos en ejercicio de sus competencias propias, **como las liquidaciones** de que se trata, pudieran ser enjuiciados y revisados por un organismo estatal, como es el Tribunal Económico-Administrativo regional. Mientras que nada se opone, sino todo lo contrario, a que dicho Tribunal pueda revisar los actos dictados por la Administración Tributaria del Estado en desarrollo de las competencias que tiene atribuidas como propias, en cuanto a la gestión censal y la inspección, o los que dictan los Ayuntamientos en ejercicio de las competencias delegadas por aquélla. Puesto que en este supuesto no actúan dentro del ámbito de su autonomía. En conclusión, pues, como el recurso que ahora nos ocupa se dirige **contra la liquidación**, que ha sido practicada por el Ayuntamiento en ejercicio de la competencia atribuida como propia, deben rechazarse las alegaciones que de contrario se formulan, en el sentido de que el pertinente sería el recurso de reposición previo a la reclamación económico administrativa y no el recurso de alzada.

Cuarto.- En cuanto a la impugnación de las sanciones tampoco cabe compartir la tesis de la mercantil recurrente, que olvida la distinción que se establece, con toda claridad, en el Derecho positivo entre la potestad inspectora y la potestad sancionadora, en particular, en lo que en nuestro caso concierne, en materia tributaria. Así, la inspección se regula, fundamentalmente, en los arts. 141 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); en el art. 166 y ss del Reglamento General de Gestión e Inspección, aprobado por R.D. 1065/2007, de 27 de julio (RGGI), y, en el art. 106 y ss de la Ordenanza Fiscal General. Mientras que del procedimiento sancionador se

ocupan los arts. 181 y ss, LGT; 20 y ss, del Reglamento General del Régimen Sancionador (RGRS), aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre, y, los arts. 155 y ss. de la Ordenanza Fiscal General. Y, como puente entre uno y otro procedimiento, el art. 25 RGRS, prescribe que será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación –que es lo que ha acontecido en nuestro caso, lo que puede haber generado la confusión de la recurrente-, salvo que el Inspector Jefe designe otro diferente (1). Se trata, por tanto, de actuaciones, que aunque relacionadas, son distintas y se hallan reguladas por conjuntos normativos perfectamente diferenciados. Por eso, no cabe aplicar al régimen de impugnación de las sanciones tributarias lo previsto en el art. 91 .4º LHL para la impugnación de los actos de gestión censal de la Administración Tributaria del Estado o para los actos de inspección dictados en virtud de la delegación que contempla el apartado 3 del mismo precepto. En consecuencia, al impugnarse en el supuesto que aquí se contempla sendas resoluciones sancionatorias y no actos dictados en aplicación de las funciones inspectoras, nos hallamos en el ámbito de la gestión tributaria del impuesto, que es de competencia municipal. Por lo que, en nueva consecuencia, el recurso pertinente contra tales sanciones no será la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, o, en su caso, el recurso de reposición potestativo con carácter previo al planteamiento de la reclamación, sino, al igual que en el caso de las liquidaciones contemplado en el apartado anterior y por los mismos preceptos entonces invocados, el recurso de alzada ante el Alcalde. Que deberá resolverlo, según lo prescrito en el art. 47.1 a) de la Ley 1/2006, previo Dictamen de este Consell.

Quinto.- La tesis que se sustenta en los dos apartados precedentes encuentra pleno apoyo en la jurisprudencia. Así, en relación con el IBI, en el que se produce la misma dicotomía apuntada, la S. 06.02.2004 advierte que : *la gestión compartida del IBI determina el hecho fundamental de romper la uniformidad del sistema de recursos frente a los actos de gestión tributaria de este impuesto, no sólo desde el punto de vista de la Administración competente para resolverlos, que será en cada caso la Administración autora del acto recurrido, sino desde el punto de vista de los medios impugnatorios a utilizar frente a cada acto, dado el diferente sistema de recursos existente para la Administración Tributaria local y estatal*”. Doctrina que se acoge en la S. 09.09.2009, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en cuanto afirma que “*en consideración a lo expuesto, esta Sala y Sección viene sosteniendo, entre otras, en sentencias nº 79/2008, 990/2008 y 166/2009 que la vía económico-*

*administrativa será la procedente para impugnar con carácter general, los actos de gestión catastral y censal...; mientras que la vía impugnatoria de los concretos actos de gestión tributaria **comprensivos de la liquidación y sanción** derivados de los primeros, ... corresponderá al ente local en vía de reposición, a la que seguirá la jurisdiccional contencioso-administrativa. Afirmación esta última que debe matizarse en nuestro caso, puesto que, por las peculiaridades del Ayuntamiento de Barcelona, como sabemos, con anterioridad a la vía contenciosa, procede interponer el recurso de alzada y no el recurso de reposición.*

Sexto.- Una vez establecido que el recurso pertinente, tanto contra la liquidación como frente a la sanción, es el de alzada, por lo que las notificaciones practicadas por el Ayuntamiento fueron correctas, queda por determinar, antes de pronunciarnos sobre las cuestiones de fondo, el alcance que cabe atribuir a la petición de la recurrente en el sentido de que, de no compartirse su tesis sobre el particular, se consideren los recursos presentados como reclamaciones económico-administrativas a resolver por el Tribunal Económico-Administrativo Regional correspondiente. El enjuiciamiento de tal pretensión desde una perspectiva formalista podría conducir a la inadmisión del recurso por no ser el pertinente según lo anteriormente expuesto. Sin embargo, tal modo de proceder sería incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva de los Tribunales que proclama el art. 24.1 de la Constitución y que, sin duda, tuvo presente el legislador cuando estableció, en el art. 110.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que “el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter”. Tal ocurre en el presente supuesto: puesto que los escritos presentados reúnen, en ambos casos, los requisitos formales que para la interposición del recurso establece el párrafo 1 del precepto citado, y de ellos se desprende, nítidamente, la pretensión consustancial a todo recurso de que se anulen los actos que se impugna por las razones que se invocan.

Séptimo.- Entre los argumentos utilizados por la recurrente al impugnar la liquidación destaca el de la improcedencia de que la actividad que desarrolla se incluya en el epígrafe 644.2 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE, que comprende “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”. Parte para ello de considerar que “no se puede hablar de fabricación, ya que D, SA no maneja ninguna de las materias primas del pan (se limita a calentarlo)” “sino que se limita a

descongelar y calentar el pan que (precocido y congelado) ha recibido del fabricante”. E invoca al respecto la Regla nº 2 de la Instrucción del IAE (RD 1175/1990), en cuya virtud para que exista una actividad de fabricación deberá realizarse un **proceso productivo propio y transformación de materias primas**; la Ley Catalana de Comercio Interior, que considera actividad comercial “*aquellos supuestos en los que las mercancías sean sometidas a procesos de transformación, tratamiento o acondicionamiento que son usuales en el comercio*”; el Decreto 333/1998, de 24 de diciembre, que regula el comercio al detalle de pan y sus derivados, de acuerdo con la definición de la correspondiente normativa técnico-sanitaria, incluyendo los establecimientos donde se lleven a cabo procesos finales de elaboración y/o cocción de este producto, y, en fin, la doctrina europea sobre la actividad “*baked off*”. A la vista de lo expuesto, antes de analizar los razonamientos transcritos, hemos de plantearnos si procede que nos pronunciemos aquí sobre los mismos. Pues, como recuerda la S. 09.09.2009 TSJCat., antes invocada, “*esa autonomía en cuanto a la actuación de ambas Administraciones –la estatal y la local- determina que sus actos deban ser objeto de impugnaciones autónomas, sin que pueda imputarse a quien realiza la liquidación vicios que, en realidad, solo son imputables a la previa fijación de valores –se está refiriendo al IBI- realizada en fase procedimental autónoma y por Administración independiente*”. Dicho en otros términos, como lo que se cuestiona es el epígrafe en que ahora se incluye la actividad desarrollada por la recurrente, fijado tras la actividad inspectora, a la que obligadamente había de ajustarse la Administración municipal, cabe, en principio, cuestionar que, al impugnarse la liquidación realizada por el Ayuntamiento, se invoque una defectuosa actuación de la Administración Tributaria del Estado al realizar la gestión censal. Sin embargo, de seguirse esta línea de pensamiento llegaríamos a una conclusión incompatible con el derecho a la tutela efectiva de los tribunales, que se reconoce a todos los ciudadanos, como a continuación se expone.

Octavo.- Al efecto importa recordar la mecánica operativa que regula el RGGI en punto al procedimiento de inspección, a través de sus arts. 185.4, 188.3 y 189.5: según el primero de los preceptos citados “*las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas*”. A tenor del art. 188.3 “*una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, –en la tramitación de las actas de disconformidad- el órgano competente para liquidar a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado*” . Y este acto

administrativo, en aplicación en el art. 189.1 no es otro que la liquidación recurrida. Dicho precepto dice así: “*el procedimiento inspector **terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar**, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo*”. De todo lo cual se deduce que la recurrente, aparte del trámite de vista o al formular alegaciones, no ha tenido otra ocasión de recurrir contra el acto por el que se resuelve la alteración efectuada en la matrícula del impuesto como consecuencia de la labor inspectora que al impugnar la liquidación. Por, lo que, pese a lo inicialmente expuesto en el apartado precedente, resulta obligado que nos adentremos en el análisis de los argumentos anteriormente transcritos. Tal fue, por otra parte, el criterio seguido en la susodicha STSJCat. de 9 de septiembre de 2009, en la que, con referencia al IBI, se sostuvo que “*sólo en aquellos casos en que no hubo notificación previa de los valores catastrales, resulta permisible la impugnación del valor catastral en el momento en que se notifica la liquidación correspondiente. **La posibilidad de impugnación del valor catastral en el momento de notificación de la correspondiente liquidación queda condicionada, pues, a la inexistencia de una notificación de dicho valor por la Administración estatal durante la fase de gestión catastral***”. Tal ha ocurrido en nuestro caso, puesto que no consta que antes de la liquidación se notificase a la recurrente, por la Administración Tributaria del Estado o por el Ayuntamiento, en ejercicio delegado de la potestad inspectora, la alteración censal efectuada con expresión de los medios de impugnación que frente a la misma pudieran ejercitarse, órgano ante el que habrían de presentarse y el plazo para su interposición.

Noveno.- A efectos de pronunciarnos sobre la cuestión planteada interesa recordar, de una parte, que la mercantil se dio de alta en el epígrafe 647.3, Sección 1ª de las tarifas del impuesto, que faculta para la actividad de: “*Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en supermercados denominados así cuando la superficie de su sala de ventas se halle comprendida entre 120 y 399 metros cuadrados (...)*”. Y, de otra, que, conforme a la Regla 2ª de las que se incluyen en el Anexo II de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, “*el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter 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*”. En consonancia con ello prescribe la Regla 4ª.1 que “*con carácter general, el pago de la cuota*

correspondiente a una actividad faculta exclusivamente para el ejercicio de dicha actividad... ". Por lo que en el apartado 4º de la misma Regla se advierte de que *"el hecho de figurar inscrito en la Matrícula o de satisfacer el Impuesto de Actividades Económicas no legitima el ejercicio de una actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos"*. En consecuencia, para ponderar la alegación ahora en examen habrá que comenzar por dilucidar si la actividad de horneado del pan precocido congelado, para su venta posterior en el mismo local, puede ser incluida en el epígrafe 647.3 de las Tarifas del IAE, o constituye una actividad distinta por la que el sujeto pasivo debería haberse dado de alta igualmente. Pues bien, este Consell entiende que no puede compartir la tesis de la recurrente, conforme a la cual se limitaría a efectuar un calentamiento del pan precocido y congelado que el fabricante suministra a D, SA, sin que se produzca una transformación o manipulación del producto, por lo que sería pertinente la inclusión de esta actividad en el epígrafe indicado. Si nos atenemos, en efecto, al sentido literal de los términos utilizados, se aprecia que, según el Diccionario de la Lengua Española, editado por la Real Academia Española (ed. 1992) **calentar** consiste en *"comunicar calor a un cuerpo haciendo que se eleve su temperatura"*; mientras que el significado de **cocer** es el de *"hacer que un alimento crudo llega a estar en disposición de poderse comer, manteniéndolo dentro de un liquido ácuero en ebullición;"* o, *"tratándose del pan, cerámica, piedra caliza, etc. someterlos a la acción del calor en el horno para que pierdan humedad y adquieran determinadas propiedades"*. Tal es lo que ocurre en nuestro caso, puesto que no se trata de convertir el pan frío en pan caliente, sino de transformar en pan, susceptible de su venta como tal y de su ingestión, lo que antes era una masa congelada o un pan precocido congelado. Actividad esta que no puede ser considerada como de realización de comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas. Nos hallamos, por ello, en presencia de una actividad distinta de la contemplada en el epígrafe 647.3. Frente a lo que no cabe invocar la Ley catalana de Comercio Interior, el Decreto 333/1998, de 24 de diciembre, que regula el comercio al detalle del pan y sus derivados o la doctrina europea sobre la actividad *"baked off"*, que contemplan la susodicha actividad desde una perspectiva no tributaria. Toda vez que, como prescribe el art. 12.2 LGT, *"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"*. A lo que debe añadirse que el párrafo 1 del mismo precepto se remite a efectos de la interpretación de las normas tributarias a lo dispuesto en el apartado 1 del art. 3 del Código civil, que prescribe que *"las normas se interpretaran según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la*

*realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas **atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas***". De todo lo cual deriva la improcedencia de aplicar a nuestro caso disposiciones o resoluciones que se encaminan a una finalidad distinta de la tributaria, a la que se enderezan los preceptos que acabamos de interpretar.

Décimo.- Llegados a este punto, procede determinar en qué epígrafe del impuesto deberá encuadrarse la actividad de cocción final de pan precocido y venta en el mismo establecimiento. En opinión de la recurrente el aplicable sería el epígrafe 419.1 de la Sección primera: "*industria del pan y de la bollería*", *NOTA: Este epígrafe comprende la fabricación de pan de todas clases, incluido el de molde tostado, etc. y de bollería*". Opinión que no puede ser compartida por este Consell, por entender que, como se sostiene en la liquidación impugnada, el epígrafe pertinente sería 644.2 de la Sección 1ª, relativo a: "*Despachos de pan, panes especiales y bollería. 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*". En este sentido se han pronunciado, las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos números V0565-10 y V2001-10, relativas a supuestos análogos al que nos ocupa. Y, muy en particular, la consulta, también vinculante, núm. V0397-07, que, en relación a "*Una empresaria –que- va a proceder a la venta de pan procedente de masa prefabricada a la que hay que dar un último punto de cocción*", se plantea el "*Epígrafe del impuesto sobre actividades económicas en que debe matricularse para realizar las operaciones relativas al pan que vende*". Ofreciéndose la siguiente respuesta: "*conviene precisar que según informe de fecha 18 de marzo de 2005 de la Subdirección General de Tributos Locales la consultante debería darse de alta en el epígrafe 644.1 del impuesto sobre actividades económicas para la realización de las operaciones objeto de consulta relativa a la venta de pan elaborado por ella en base a la masa de pan prefabricada que adquiere a sus proveedores*". Si bien en nuestro caso el epígrafe procedente sería el 644.2 aplicado. Porque, mientras el apartado 1 de este precepto que mencionan las consultas citadas hace referencia al comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos, el 644.2 acota la actividad al despacho de pan, panes especiales y bollería. Siendo de advertir que en uno y en otro caso se incluye la Nota según la cual el epígrafe (tanto el 644.1 como el 644.2) comprende: "*la fabricación de pan de*

todas clases y productos de bollería, en el propio establecimiento, siempre que su comercialización se realice en las propias instalaciones de venta”.

Décimo primero.- Poniendo en relación el epígrafe 644.2, que se acaba de transcribir y el 647.3, en que se dio de alta la recurrente, queda claro que frente a lo que esta sostiene no nos hallamos ante un supuesto de doble imposición, por ser distintas las actividades económicas gravadas en uno y otro caso.

Décimo segundo.- También debe rechazarse la pretensión de que se reconozca el derecho a la exención que otorga el art. 82.1, b) TRLHL “*a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español durante los dos primeros periodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquélla*”. Pues, como ya dejó establecido este Consell en Informe de 22 de septiembre de 1997 (exp. 343/97) y hemos venido sosteniendo de forma reiterada y constante, “*la Ley exige que los sujetos pasivos **inicien** la actividad en territorio español*”. Requisito que, evidentemente, no concurre en la actividad que desarrolla la recurrente, y de lo que es expresivo la diversidad de los locales a que se refieren los recursos acumulados en este expediente.

Décimo tercero.- También debe rechazarse la pretensión de la recurrente de que se le aplique la deducción en el número total de metros cuadrados a que se refiere la Regla 14 apartado 1, f), subapartado C, que dice así: “*del número total de metros cuadrados que resulte de aplicar las normas contenidas en la letra b) anterior, se deducirá, en todo caso, el 5 por 100 en concepto de zonas destinadas a huecos, comedores de empresa, ascensores, escaleras y demás elementos no directamente afectos a la actividad gravada*”. Pues dicho apartado no es de aplicación al presente supuesto, dado que en los establecimientos de D, SA de que se trata, según ha quedado expuesto, se realiza más de una actividad económica gravada por el IAE: las que contemplan los epígrafes 647.3 y 644.2. Por lo que habrá que estar a lo establecido en el subapartado f) de la misma regla, apartado y letra, en cuya virtud: “*cuando en **un mismo local se ejerza más de una actividad, por el mismo sujeto pasivo o por sujetos pasivos distintos, se imputará a cada uno de ellas la superficie utilizada directamente, más la parte proporcional que corresponda del resto de local ocupado en común. Cuando lo anterior no fuere posible, se imputará a cada actividad el número de metros cuadrados que resulte de dividir la superficie total del local entre el número de dichas actividades***”. Por lo que las liquidaciones impugnadas deberían haber computado no sólo la superficie destinada

directamente a la actividad de fabricación de pan -el pequeño espacio ocupado por el horno y demás herramientas necesarias para la actividad- sino también la parte proporcional que corresponda al resto del local ocupado en común. Pero de introducirse esta alteración en la liquidación que se impugna empeoraría la situación inicial de la recurrente, lo que comportaría una *reformatio in peius*, contraria a la prohibición que establece el art. 223.4 LGT.

Décimo cuarto.- En lo que se refiere a la impugnación de la sanción sostiene, en primer lugar, la recurrente, que la resolución por la que se impone no incluye una motivación suficiente para acreditar su culpabilidad. Argumento que no puede ser compartido por este Consell, puesto que en dicha resolución se indica que D, SA es sujeto infractor porque “no se había dado de alta en el epígrafe 644.2”, y “no había presentado el modelo 840, de declaración de alta de inicio de actividad económica antes del transcurso de un mes desde el inicio de la actividad”; y, seguidamente, se considera tal conducta como negligente, en base al art. 183. LGT, y, por último, la tipifica como la infracción tributaria leve prevista en el art. 192.2 de la misma Ley, habida cuenta de la cantidad dejada de ingresar y de no existir ocultación. Se han cumplido, por tanto, las exigencias del art. 102.2.c) LGT, en cuanto prescribe que las liquidaciones deberán ser motivadas “con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho”. Máxime si se tiene en cuenta la jurisprudencia sobre el particular, de la que constituye un claro ejemplo la S. 20.12.00, según la cual, si bien “los actos administrativos comprendidos en el apartado 1 del art. 43 de la antigua Ley de procedimiento administrativo deben ser motivados con sucinta remisión a los hechos y fundamentos jurídicos en que se basen ... la exigencia aludida no puede superar el límite indicado, convirtiendo esa necesidad de sucinta expresión de los motivos en exhaustiva expresión justificativa del acto administrativo y sí basta, por el contrario, que se suministren los elementos necesarios para que el destinatario del mismo pueda conocer suficientemente el razonamiento lógico y jurídico que ha conducido a la decisión de que se trate. Así lo proclama la jurisprudencia de esta Sala”.

Décimo quinto.- Finalmente, alega la recurrente que la conducta sancionada obedeció a una interpretación razonable de la norma, por lo que con arreglo al art. 179.2, d) LGT debería rechazarse la existencia de responsabilidad por infracción tributaria. Planteamiento que tampoco puede compartir este Consell, puesto que D, SA es una mercantil con amplia proyección no sólo en Barcelona, sino también en otros municipios

españoles, de la que cabe presumir la experiencia, envergadura y los asesoramientos pertinentes para conocer el sentido y alcance del epígrafe 647.3 del IAE; el conocimiento de las Reglas que se incluyen en la Instrucción y en particular la que impone la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta por todas las actividades que se desarrollen, y, en fin, la procedencia de darse de alta en el epígrafe 644.2, al desarrollar una actividad no reconducible al epígrafe 647.3, citado.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso planteado y CONFIRMAR las resoluciones impugnadas.