

## EXPEDIENTE 192/2021

En la ciudad de Pamplona a 21 de marzo de 2022, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por don AAA, con NIF XXX, frente a liquidación provisional dictada en relación con solicitud de devolución del saldo a su favor existente por el Impuesto sobre el valor añadido correspondiente al año 2019.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 29 de enero de 2020 el ahora recurrente presentó su autoliquidación del IVA de cuarto trimestre del año 2019, solicitando igualmente la devolución del saldo resultante a 31 de diciembre del mismo año por importe de 6 432,18 €, siendo objeto de devolución íntegra.

SEGUNDO.- Iniciado procedimiento de comprobación abreviada mediante requerimiento de información de fecha 19 de diciembre de 2020, el día 24 de marzo de 2021 se dictó propuesta de liquidación modificativa del saldo a devolver, hasta dejarlo en 2 897,25 €.

Dicha propuesta fue notificada el día 9 de abril de 2021, concediéndose un plazo de quince días hábiles para, en su caso, la presentación de alegaciones. No consta dicha presentación, por lo que la propuesta se convirtió en verdadera liquidación provisional.

La diferencia entre lo liquidado y lo solicitado, junto con los intereses de demora, fue objeto de ingreso el día 27 de mayo de 2021.

TERCERO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 21 de mayo de 2021 interpone el interesado reclamación económico-administrativa frente a la citada liquidación provisional, solicitando su anulación al entender que las operaciones de cocción final de bocadillos para después venderlos a través de máquinas expendedoras son calificables como operaciones de transformación, circunstancia ésta que determina la aplicación del régimen general de tributación en el IVA y, por consiguiente, la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado en su adquisición y en la de dos máquinas que colaboran en la producción y comercialización de los mismos.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- El artículo 93.1 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el Régimen especial del recargo de equivalencia *“se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente”*.

No existe controversia sobre este aspecto; tampoco respecto del sometimiento de la actividad principal de venta de bocadillos en máquinas expendedoras al régimen especial del recargo de equivalencia ni sobre la condición de comerciante minorista del reclamante en este concreto aspecto. La impugnación se centra en la naturaleza de las operaciones de horneado y/o cocción de bocadillos previamente congelados para su comercialización en máquinas expendedoras, y por tanto en su régimen tributario aplicable en relación con el IVA. El interesado, después de describir someramente las operaciones realizadas, entiende que son operaciones que suponen la transformación del producto, circunstancia que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43 del Reglamento del Impuesto (DF 86/1993, de 8 de marzo), determina la pérdida de la condición de comerciante minorista respecto de esas actividades y la comercialización de los productos correspondientes, debiéndose aplicar el régimen general del Impuesto, lo que a su vez implica la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de los productos en cuestión y de las máquinas necesarias para la práctica de dichas operaciones.

En cambio, los órganos de gestión del Impuesto resuelven que dichas operaciones no son calificables como “transformación”, y por tanto se debe aplicar el régimen especial del recargo de equivalencia, lo

que a su vez implica el que las citadas cuotas soportadas no serían deducibles dada su configuración legal y reglamentaria.

**TERCERO.**- El citado artículo 94 de la LFIVA establece los requisitos que deben concurrir para que un sujeto pasivo del Impuesto sea calificado como “comerciante minorista”, de forma que, cumplidos dichos requisitos, si realiza alguna de las operaciones reglamentariamente incluida en la lista, el régimen de tributación será el de recargo de equivalencia, régimen éste que no permite la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados para su realización.

Uno de dichos requisitos (sobre el resto nada diremos porque no son objeto de controversia) es que la persona física realice con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros. Además, aclara que *“No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a alguno de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración como tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado e que los adquirieron.”*

De lo hasta aquí expuesto podemos afirmar que, en lo que aquí afecta, para que quien comercializa productos incluidos en la relación reglamentariamente establecida, como es este caso, únicamente puede aplicar el recargo de equivalencia si dichos productos no son sometidos a procesos de transformación, porque de lo contrario no podría aplicar dicho régimen tributario, con las consecuencias que en orden a la deducibilidad de las cuotas soportadas conlleva.

Ahora bien, existen excepciones, las previstas en el artículo 43 del Reglamento del IVA antes mencionado, de forma que, si las operaciones de manufactura que se realizan sobre los productos en cuestión pueden subsumirse en alguna de las categorías allí previstas, tal realización no supondría la exclusión de quien las realiza de su condición de “comerciante minorista”, y por debería continuar aplicando el régimen especial del recargo de equivalencia. Tales operaciones son las siguientes:

- “1. Las de clasificación y envasado de productos, que no impliquen transformación de los mismos.*
- 2. Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.*
- 3. El lavado, desinfectado, molido, troceado, descascarado y limpieza de productos alimenticios y, en general, las manipulaciones descritas en el apartado a) del artículo 34 de este Reglamento.*
- 4. Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.*
- 5. La confección y colocación de cortinas y visillos.*

*La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros.”*

Respecto a las manipulaciones descritas en el apartado a) del artículo 34 a que se hace referencia, tienen que ver con *“Los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, sacado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación.”*

Pues bien, en el presente supuesto las operaciones en cuestión se califican por el interesado como de “horneado” o de “cocción” de productos previamente congelados, interpretando que son operaciones transformadoras que impide su calificación como comerciante minorista, mientras que la sección gestora interpreta que no son calificables como actividades de “transformación”.

Planteada la cuestión en estos términos, y aunque este Tribunal es consciente de que los Tribunales de Justicia raras veces se han pronunciado sobre supuestos siquiera similares al aquí planteado (por ejemplo en Sentencia del Tribunal Supremo 223/2021, de 18 de febrero, en relación con las operaciones de cocción y horneado de pan, no de bocadillos como en el presente caso, dictada a efectos de su configuración en el IAE, no en relación con el régimen especial de recargo de equivalencia en el IVA), y teniendo en cuenta además que la recurrente no ha justificado con el deseable detalle las operaciones a que somete los productos en cuestión (cómo los recibe, qué actividades realiza y cuál es el producto final que vende), consideramos que la Dirección General de Tributos, en Consulta Vinculante V0565/2010, de 2 de marzo de 2010, dictaminó en un supuesto más cercano al presente que *“... el mero horneado de bocadillos precongelados no tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de operación de transformación.”*, ya que no supone alteración alguna de la composición de los productos y su manipulación no expulsa a quien la realiza de su condición. La normativa interpretada por la DGT es idéntica a la normativa Foral, y este Tribunal, a falta de más datos, está de acuerdo con tal calificación respecto del caso aquí planteado, por lo que, como ya he-

mos indicado con anterioridad, su realización no hace perder al interesado su condición de comerciante minorista, resultando aplicable el régimen especial de recargo de equivalencia, no pudiendo deducir (como dispone el artículo 99 de la LFIVA) *“las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que le hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte este régimen especial.”*

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, confirmando la liquidación provisional impugnada, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.