

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE HACIENDA

3950 *Resolución de 24 de febrero de 2025, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable al pan.*

I

El artículo 91.dos.1.1.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo IVA), dispone la aplicación del tipo del 4 por ciento del IVA a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de 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.»

Por otra parte, el artículo 91.uno.1.1.º, primer párrafo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

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

En relación con los tipos de pan a los que es de aplicación el tipo del 4 por ciento, esta Dirección General ha considerado tradicionalmente que, si bien, todos los tipos de pan en su condición de alimentos tributan a tipo reducido, el tipo del 4 por ciento queda limitado, tal y como establece la propia Ley al pan común, y a estos efectos, debe atenderse a lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

En este sentido, el artículo 2 del Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan, que entró en vigor el día 1 de julio de 2019, define el pan de la siguiente forma: «pan, sin otro calificativo, es 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».

Los artículos 3 y 5 de la mencionada norma de calidad distinguen entre el pan común y el pan especial, definiéndolos de la forma siguiente:

El pan común «es 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».

El pan especial, según el citado artículo 5, «es el pan 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.»

Finalmente, los artículos 4 y 6 de la referida norma de calidad contienen las denominaciones del pan común y del pan especial de la siguiente forma:

«Artículo 4. *Denominaciones del pan común.*

El pan común puede recibir las siguientes denominaciones, que se incluyen a título enunciativo y no limitativo:

1. Pan bregado, de miga dura, español o candeal: es el obtenido mediante un proceso de elaboración en el que es indispensable el uso de cilindros refinadores. La miga de este tipo de pan será blanca y con alveolos finos y uniformes.

Las variedades tradicionales elaboradas a partir de este tipo de masa, podrán utilizar las distintas denominaciones que cada una adopta como telera, lechuguino y fabiola, entre otras.

2. Pan de flama o de miga blanda: es el obtenido con una mayor proporción de agua que el pan bregado y que no precisa normalmente el proceso de refinado con cilindros.

La miga de este tipo de pan tendrá alveolos más irregulares, en forma y tamaño, que los del pan bregado.

Las variedades tradicionales elaboradas a partir de este tipo de masa, podrán utilizar las distintas denominaciones que cada una adopta como baguette, chapata y payés, entre otras.

3. Pan integral: pan elaborado con harina integral o de grano entero, de acuerdo con lo establecido en la legislación vigente.

a) Se denominarán “pan 100 % integral” o “pan integral” los panes elaborados con harina exclusivamente integral. La denominación se completará con el nombre del cereal o cereales de los que procedan la harina o las harinas utilizadas.

b) Los panes en los que la harina utilizada en la elaboración no sea exclusivamente integral incluirán en la denominación la mención “elaborado con harina integral X %”, correspondiendo “X” al porcentaje de harina integral utilizada. Dicho porcentaje se calculará sobre la harina total utilizada en la elaboración. La denominación se completará con el nombre del cereal, cereales de los que proceda la harina o las harinas utilizadas.

c) En la elaboración del pan integral podrán emplearse también sémolas integrales, grañones procedentes de granos enteros o granos enteros, que computarán en los porcentajes indicados en los párrafos a) y b) anteriores.

d) La masa madre utilizada para la elaboración de “pan 100 % integral” deberá proceder de harina integral. La masa madre utilizada para la elaboración del resto del pan integral podrá proceder de harina no integral, la cual se tendrá en cuenta en el cálculo para establecer el porcentaje de harina integral utilizada.

e) El término “integral” podrá ser sustituido por “de grano entero”.

f) Queda prohibido el uso de la denominación “pan integral” en el etiquetado de panes diferentes a los descritos en el apartado a).

4. Pan elaborado con harinas de cereales: es el elaborado con harina de cereales distintos al trigo y, en su caso, harina de trigo.

a) Pan elaborado con harina de otro cereal: es el pan elaborado, exclusivamente, con harina de un cereal distinto al trigo. Se denominarán “pan 100 % de” o “pan de” seguido del nombre del cereal.

b) Pan elaborado con dos o más harinas de cereales: es el pan elaborado con dos o más harinas de cereales, entre las que puede encontrarse el trigo.

Se denominarán “pan de” seguido del nombre del cereal o cereales que el operador quiera destacar, de entre los empleados en la elaboración. A continuación de cada nombre de cereal se indicará el porcentaje que dicha harina representa, respecto al total de la harina incorporada en el pan.»

«Artículo 6. *Denominaciones del pan especial.*

El pan especial puede recibir las siguientes denominaciones, que se incluyen a título enunciativo y no limitativo:

1. Pan elaborado con harina de cereales y otras harinas: Es el pan indicado en el artículo 4.4 al que se han añadido semillas comestibles de diferentes especies de plantas que no pertenecen a la familia de las gramíneas ni leguminosas ni son semillas oleaginosas, como el amaranto, la quinua, el trigo sarraceno o alforfón, entre otras.

Se denominarán “pan de” seguido del nombre de los cereales o semillas que el operador quiera destacar, de entre los empleados en la elaboración. A continuación de cada nombre de cereal o semilla se indicará el porcentaje que dicha harina representa, respecto al total de la harina incorporada en el pan.

2. Pan multicereal: Es el pan elaborado con tres o más harinas diferentes, de las cuales dos al menos procederán de cereales. Cada una de las tres harinas mayoritarias estará en una proporción mínima del diez por ciento y las harinas procedentes de cereales no podrán suponer menos del treinta por ciento, sobre la mezcla total de harinas.

Los granos podrán emplearse también en forma de sémola, grañones o granos enteros, y computarán en los citados porcentajes.

Se denominará “pan multicereal”, o incluirá el término “multicereal” en la denominación.

3. Pan de Viena, pan de nieve o pan bombón: Pan elaborado a base de masa blanda de harina de trigo, entre cuyos ingredientes pueden entrar, además de los básicos, uno o varios de los siguientes: azúcares, leche, grasas o aceites.

4. Pan tostado: Pan que después de su cocción es cortado en rebanadas, tostado y envasado.

5. Biscote: Pan que después de su cocción en moldes con tapa, es cortado en rebanadas, tostado y envasado.

6. Colines, regañás o picos: son piezas de miga seca, quebradiza y crujiente y de sección estrecha. Se elaboran a partir de masa panaria que contiene grasas o aceites, es cortada habitualmente después del laminado, fermentada y horneada.

Pueden adoptar distintos formatos y variedades, con diversas denominaciones, consagradas por la tradición.

7. Pan de molde: aquel que para su cocción ha sido introducido en molde.

8. Pan rallado: producto resultante de la trituración industrial del pan. Se prohíbe fabricarlo con restos de pan procedentes de establecimientos de consumo.

9. Otros panes especiales: son también panes especiales por razón de sus ingredientes adicionales, por su forma o por el procedimiento de su elaboración, los siguientes: “pan bizcochado”, “pan dulce”, “pan de frutas”, “palillos”, “bastones”, “pan ácimo”, “pan pita”, “tortilla de (seguido por el nombre del cereal o cereales)” y otros.»

De esta forma, la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento quedaba restringida a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de las referidas variedades comprendidas en la denominación del pan común, Por su parte, las variedades incluidas en la denominación del pan especial debían tributar al tipo reducido del 10 por ciento.

II

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en su reciente sentencia núm. 1.610/2024, de 15 de octubre de 2024, ha establecido que la actual redacción del

artículo 91.dos.1.1.º, letra a), de la Ley del IVA en relación con la no aplicación del tipo reducido del 4 por ciento del IVA a un pan considerado especial según la normativa técnico-sanitaria y alimentaria española se opone al principio de neutralidad del IVA, en su faceta de garantía de la libre competencia y a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La referida sentencia se ha suscitado en el marco de un recurso de casación 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 núm. 1070/2020, en relación con la procedencia en la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento 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 al tipo superreducido del 4 por ciento y, en particular, analiza si la exclusión de la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento a un pan considerado especial entra en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de aplicación de tipos reducidos del IVA, sin perjuicio de que ni la Sala ni la Abogacía del Estado consideraran pertinente plantear una cuestión prejudicial al Alto Tribunal.

En todo caso, la Sentencia del Tribunal Supremo es concluyente y su fundamento jurídico quinto, señala lo siguiente:

«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.»

En consecuencia, se considera conveniente dictar esta resolución, en aplicación del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean sujetos pasivos u órganos encargados de la aplicación de los tributos, que señala lo siguiente:

«3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.»

De acuerdo con todo ello, esta Dirección General considera ajustada a Derecho la siguiente resolución:

Será de aplicación el tipo reducido del 4 por ciento al que se refiere el artículo 91.dos.1.1.º de la Ley 37/19921 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de todos los productos referidos en el Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan, así como a los productos que, respondiendo a la definición de pan común, pan especial o productos semielaborados referidos en el mismo, hayan sido elaborados con harina exenta de gluten, bien sea de forma natural o porque haya sido objeto de un tratamiento especial para reducir su contenido de gluten, o en el que harina haya sido sustituida por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural; aunque estos sean mayoritarios en su composición.

La presente resolución, basándose en el anteriormente reproducido artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

En cuanto al ámbito temporal de aplicación, esta resolución acoge la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo plasmada en su STS 1610/2024, de 15 de octubre, a la que se ha hecho referencia, por lo que tendrá efectos *ex tunc*, es decir, desde la entrada en vigor de la norma que interpreta, con los límites derivados del principio de confianza legítima, dimanante del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución española, y de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (por todas la sentencia de 13 de febrero de 2019, asunto C-434-17 (considerandos 35 y 36), así como por la doctrina del Tribunal Supremo (fundamentos de Derecho segundo y tercero de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 de junio de 2018).

Madrid, 24 de febrero de 2025.–La Directora General de Tributos, María José Garde Garde.