



Expedient: 1019/21

El Consell Tributari, reunit en sessió de 4 d'abril de 2022, coneixent del recurs presentat per MMDMB SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- És objecte del present recurs les liquidacions de l'impost sobre activitats econòmiques que es detallen a continuació:

(...)

2.- La recurrent al·lega que exerceix les activitats econòmiques englobades dins els epígrafs de l'impost 653.2, 653.9, 659.2, 659.3, 659.4, 832.1, 849.9 i 973.1.

Exposa que, amb motiu de l'expedient de regularització tributària núm. ...8P instat per la Inspecció Municipal, la mercantil ha estat donada de baixa dels epígrafs indicats i donada d'alta a l'epígraf 661.2. Sol·licita la baixa de l'epígraf 661.2 i, novament, l'alta en els epígrafs 653.2, 653.9, 659.2, 659.3, 659.4, 832.1, 849.9 i 973.1, per considerar que són aquests en els quals s'explica. Tot això en base a les següents al·legacions:

1. La companyia no realitza un comerç mixt o integrat, ja que això requereix la venda d'una multiplicitat heterogènia d'articles sense que predominin els uns sobre els altres. MM desenvolupa activitats notòriament diferenciades les unes de les altres amb una clara preponderància de la venda d'un tipus de producte; el de l'electrònica de consum i ús domèstic.
2. La consideració de gran superfície no és suficient per classificar al grup 661.

3. El grup 661 respon a una estructura de negoci molt més àmplia que la que efectivament desenvolupa MM.
4. La mercantil posa a la disposició dels clients un assortiment limitat i profund d'un sol tipus de productes, els electrònics de consum i ús domèstic.

La contribuent al·lega que l'activitat realitzada al Centre Comercial consisteix en el comerç al detall de productes electrònics de consum i ús domèstic que representa més del 95% de les vendes totals. La resta de productes i activitats comercialitzades tenen un caràcter merament residual.

Entén que l'epígraf 661.2 no es pot acceptar com el més idoni. Aquest ha de ser rebutjat perquè el model de negoci de MM no s'ajusta a les característiques pròpies del comerç mixt o integrat i no es fa la comercialització en un establiment definit com a comerç en hipermercats.

En conseqüència, amb tot això, sol·licita l'anul·lació de les liquidacions de l'impost sobre activitats econòmiques dels exercicis 2014 a 2019 inclosos.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'IMH es desprèn la següent relació de fets:

- L'Institut Municipal d'Hisenda va tramitar el procediment de regularització tributària núm. ...8P respecte de l'impost d'activitats econòmiques per la realització d'activitats econòmiques i comercials al local ubicat ...

El 5 d'abril de 2017 la Inspecció Municipal va notificar a la interessada l'inici d'actuacions inspectores de comprovació i, si escau, de regularització tributària respecte de l'impost d'Activitats Econòmiques per la realització d'activitats al local ubicat a ... de Barcelona i incloses als epígrafs 653.2, 653.9, 659.2, 659.3, 659.4, 832.1, 849.9 i 973.1.

Aquest va finalitzar, després dels tràmits oportuns legalment establerts, amb la resolució de la Direcció d'Inspecció on s'acorda que MMDMB SA realitza activitats comercials englobades únicament dins l'epígraf 661.2 i no dins els epígrafs que fins ara havia declarat la interessada.

Consell Tributari

A conseqüència d'això, l'Institut Municipal d'Hisenda va practicar i notificar les liquidacions tributàries complementàries de l'impost sobre activitats econòmiques corresponents als exercicis 2014 al 2017 que es detallen a continuació:

(...)

Les quatre liquidacions van ser notificades a la recurrent a les dependències de l'Institut Municipal d'Hisenda el dia 31 de maig de 2018.

Totes han estat pagades per la mercantil interessada.

- Contra la resolució de l'expedient de regularització tributària núm. ...8P la mercantil interessada va interposar el recurs d'alçada núm. 2018/... resolt en un altre procediment i en què s'al·legaven les mateixes qüestions que en el recurs que ara es resol.

- El 10 de setembre de 2018 l'Institut Municipal d'Hisenda va publicar al Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicte amb l'aprovació del padró de contribuents de l'impost sobre activitats econòmiques de l'exercici 2018. A l'edicte es va informar que en el termini d'un mes es podrà interposar un recurs d'alçada contra les liquidacions. En cas de desestimació del recurs d'alçada es podrà interposar recurs contenciós administratiu.

D'aquesta manera es va notificar de forma col·lectiva, mitjançant la publicació de l'edicte, la liquidació de l'impost sobre activitats econòmiques amb número de rebut EE20181... i per import de 33.781,51 euros que va ser pagat per la interessada el 20 de novembre de 2018.

- El 9 de setembre de 2019 l'Institut Municipal d'Hisenda va publicar al Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicte amb l'aprovació del padró de contribuents de l'impost sobre activitats econòmiques de l'exercici 2019. A l'edicte es va informar que en el termini d'un mes es podrà interposar un recurs d'alçada contra les liquidacions. En cas de desestimació del recurs d'alçada es podrà interposar recurs contenciós administratiu.

D'aquesta manera es va notificar de forma col·lectiva, mitjançant la publicació de l'edicta, la liquidació de l'impost sobre activitats econòmiques amb número de rebut EE2019... i per import de 33.781,51 euros que va ser pagat per la interessada el 14 de novembre de 2019.

- La societat interessada ha interposat els tres recursos d'alçada següents:

(...)

També ha presentat les instàncies 2018/ i 2018/ en què aporta documentació a l'expedient.

- MMDMB SA ha presentat la instància núm. 2019/... en què interposa una reclamació econòmic administrativa contra la desestimació presumpta per silenci administratiu del recurs d'alçada núm. 2018/... per a la seva elevació davant del Tribunal Econòmic Administratiu Regional de Catalunya.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- D'acord amb l'article 57 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques, l'òrgan administratiu que iniciï o tramiti un procediment, sigui quina hagi estat la forma de la seva iniciació, podrà disposar, d'ofici o a instància de part, la seva acumulació a altres amb qui guardi identitat substancial o íntima connexió, sempre que sigui el mateix òrgan qui hagi de tramitar i resoldre el procediment.

Atesa l'íntima connexió existent entre els recursos interposats s'ha procedit a acumular-los a efectes de la seva resolució.

Segon.- El recurs d'alçada núm. 2018/... s'ha interposat dins el termini d'un mes a comptar des de l'endemà de la notificació de la resolució impugnada. Per això, el recurs ha de ser admès d'acord amb les previsions de l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, en concordança amb l'article 14.2.c) del Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

D'acord amb els articles 102.3 i 223.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària en els tributs de cobrament periòdic per rebut una vegada notificada la liquidació corresponent a l'alta al padró podran notificar-se col·lectivament les successives liquidacions mitjançant edictes que així ho adverteixin. El termini per a la interposició del recurs de reposició, en els deutes de venciment periòdic i notificació col·lectiva, serà d'un mes a partir de l'endemà de l'acabament del període voluntari de pagament.

Per això, es considera que els recursos d'alçada núm. 2018/... i 2019/... s'han interposat dins del termini establert i han de ser admesos d'acord amb les previsions de l'article 46.1 de la Llei 1/2006, del 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, en concordança amb l'article 14.2.c) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Tercer.- El Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals regula l'impost sobre activitats econòmiques. A l'article 78 preveu que aquest és un tribut directe de caràcter real, el fet imposable del qual està constituït pel mer exercici, en territori nacional, d'activitats empresarials, professionals o artístiques, s'exerceixin o no en local determinat i es trobin o no especificades a les tarifes de l'impost.

A l'article 85 es preveu que les tarifes de l'impost així com la instrucció per aplicar-les s'aprovaran per un reial decret legislatiu del Govern.

Fruit d'aquesta delegació legislativa es va promulgar el Reial decret legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'impost sobre activitats econòmiques.

Als efectes de la correcta qualificació de les activitats gravades per l'impost, resulta rellevant fer referència al que disposa la regla 8a de la Instrucció de l'impost respecte a "les activitats no especificades a les Tarifes". Segons la regla 8a:

“Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.

Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen y tributarán por la cuota asignada a ésta“

L'epígraf 661.2 previst al RDL 1175/1990 forma part del Grup 661, relatiu al comerç mixt o integrat en grans superfícies. Aquest Grup 661 englobava fins a gener de 2022 els següents epígrafs i notes comunes:

*“**Epígrafe 661.1** Comercio en grandes almacenes, entendiendo por tales aquellos establecimientos que ofrecen un surtido amplio y, en general, profundo de varias gamas de productos (principalmente artículos para el equipamiento del hogar, confección, calzado, perfumería, alimentación, etc.), presentados en departamentos múltiples; en general con la asistencia de un personal de venta y que ponen además diversos servicios a disposición de los clientes.*

Cuota de:

Hasta 10.000 m2: 280 pesetas por m2. (1,682834 euros)

De 10.001 a 20.000 m2: 271 pesetas por m2. (1,628743 euros)

De 20.001 a 30.000 m2: 235 pesetas por m2. (1,412378 euros)

De 30.001 a 40.000 m2: 225 pesetas por m2. (1,352277 euros)

De 40.001 a 50.000 m2: 214 pesetas por m2. (1,286166 euros)

De 50.001 a 60.000 m2: 188 pesetas por m2. (1,129903 euros)

De 60.001 a 70.000 m2: 175 pesetas por m2. (1,051771 euros)

Exceso de 70.000 m2: 75 pesetas por m2. (0,450759 euros)

***Epígrafe 661.2** Comercio en hipermercados, entendiendo por tales aquellos establecimientos que ofrecen principalmente en autoservicio un amplio surtido de*



Consell Tributari

productos alimenticios y no alimenticios de gran venta, que disponen, normalmente, de estacionamientos y ponen además diversos servicios a disposición de los clientes.

Cuota de:

Hasta 10.000 m2: 233 pesetas por m2. (1,400358 euros)

De 10.001 a 20.000 m2: 223 pesetas por m2. (1,340257 euros)

De 20.001 a 30.000 m2: 207 pesetas por m2. (1,244095 euros)

Exceso de 30.000 m2: 185 pesetas por m2. (1,111872 euros)

Epígrafe 661.3 Comercio en almacenes populares, entendiéndose por tales aquellos establecimientos que ofrecen en secciones múltiples y venden en autoservicio o en preselección un surtido relativamente amplio y poco profundo de bienes de consumo, con una gama de precios baja y un servicio reducido.

Cuota de:

Hasta 1.500 m2: 109 pesetas por m2. (0,655103 euros)

De 1.501 a 3.000 m2: 99 pesetas por m2. (0,595002 euros)

De 3.001 a 5.000 m2: 88 pesetas por m2. (0,528891 euros)

Exceso de 5.000 m2: 78 pesetas por m2. (0,468789 euros)

Notas comunes a este grupo:

1.ª Los sujetos pasivos matriculados en este grupo podrán realizar, sin pago de cuota adicional alguna, comercio al por mayor y al por menor, así como todas aquellas otras actividades que les son propias, tales como aparcamiento, cafetería-restaurante, salones de peluquería y belleza, agencia de viajes, confección a medida, montaje y colocación de sus artículos, cámaras frigoríficas, elaboración y preparación de alimentos, etc., así como ceder a terceros el uso de espacios dentro del local, por cualquier título y mediante contraprestación, para la realización de actividades económicas.

2.ª A efectos del cálculo de las cuotas de este grupo, se computará la superficie íntegra del establecimiento (gran almacén, hipermercado, almacén popular u otra gran

superficie), incluyendo las zonas destinadas a oficinas, aparcamiento cubierto, almacenes, etc. Asimismo, se computarán las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier otro título. No se computarán, sin embargo, las superficies descubiertas cualquiera que sea su destino.

3.ª Quienes en virtud de cesión de uso, o por cualquier otro título, ocupen zonas de los establecimientos de referencia para el ejercicio de actividades económicas, tributarán por la cuota que corresponda en función de la actividad que realicen, sin que a efectos del impuesto tales zonas tengan la consideración de local.

4.ª No está comprendida en este grupo la venta de tabaco.”

Amb efectes 1 de gener de 2021, la llei de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2021 ha afegit un nou epígraf 661.9 al grup 661 de les tarifes, especificant al preàmbul d'aquesta Llei que:

“se crea un epígrafe para las grandes superficies comerciales que no se dedican principalmente a la ropa o a la alimentación y que hasta ahora carecían de epígrafe propio, de suerte que se les da un tratamiento similar a los demás centros comerciales, dentro del Grupo 661, «Comercio mixto integrado o en grandes superficies”.

“Epígrafe 661.9. Otro comercio mixto o integrado en grandes superficies, entendiéndose por tal el realizado de forma especializada en establecimientos con una superficie útil para la exposición y venta al público igual o superior a los 2.500 m² de productos tales como los relacionados con el bricolaje y el equipamiento del hogar, mobiliario para el hogar y la oficina, artículos electrónicos y electrodomésticos, artículos para el automóvil, artículos para el deporte u otros.

Cuota de:

Hasta 10.000 m²: 1,40 euros por m².

De 10.001 a 20.000 m²: 1,35 euros por m².

De 20.001 a 30.000 m²: 1,25 euros por m².

Exceso de 30.000 m²: 1,15 por m².

Nota: Se entenderá por superficie útil para la exposición y venta al público aquella en la que se exponen artículos para su venta directa, esté cubierta o no y sea utilizable efectivamente por el consumidor.”

Quart.- Vistes les al·legacions presentades per la contribuent, la controvèrsia se centra a determinar si les activitats realitzades per MM al centre comercial ... poden ser englobades dins del grup 661 com a comerç mixt o integrat en hipermercats.

La interessada considera que les activitats que desenvolupa han de ser englobades individualment en els epígrafs 653.2, 653.9, 659.2, 659.3, 659.4, 832.1, 849.9 i 973.1 ja que en aquest local es desenvolupen activitats notòriament diferenciades les unes de les altres, amb un tipus de producte, el de l'electrònica de consum i ús domèstic, no concurrent l'existència de la heterogeneïtat necessària de productes, cosa que n'impossibilita la classificació dins de l'epígraf 661.2. Entén que la seva activitat s'engloba dins dels establiments especialitzats, dedicats al comerç al detall d'una varietat homogènia d'articles i productes relacionats amb una determinada especialitat comercial, que si és el cas es tracta del comerç al detall d'articles i productes electrònics de consum i ús domèstic. I al·lega com a fonament de la seva pretensió diferents sentències de Tribunals Superiors de Justícia en què s'interpreta que perquè l'activitat realitzada per una entitat pugui ser efectivament definida com a comerç mixt o integrat no ha de concórrer, en cap cas, un clar predomini d'uns productes sobre altres, és a dir, s'ha de comercialitzar una heterogeneïtat de productes, i en tot cas s'han d'incloure entre els productes comercialitzats alimentació i begudes. També aporta les consultes vinculants V2603-10, V2724-13, V0575-12 i V2603-10 de la Direcció General de Tributs.

Per la seva banda, l'IMHB considera que enlloc de la definició del grup 661 i, més concretament de l'epígraf 661.2, es determina quina proporció de productes de cada tipus ha de ser comercialitzada perquè es consideri l'activitat com a comerç mixt o integrat a hipermercats. I cita en aquest sentit la sentència del Tribunal Superior de Justícia d'Aragó, (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 1a) Sentència núm. 120/2001 de 31 gener (JT\2001\641), la qual realitza una interpretació dels productes que es comercialitzen sota el Grup 661, assenyalant:

“sin que en ningún lugar del Grupo 661 se establezca en qué proporción deban comercializarse alimentos u otros productos, sino sólo que exista la comercialización de todos ellos y sin que la nota que permite la dedicación a otras actividades de peluquería o confección sea una imposición para la pertenencia al grupo y sí sólo una facultad.”

Cinquè.- D'acord amb la documentació que obra a l'expedient de referència i amb els informes tècnics continguts en aquest, al local ubicat a ..., MMDMB SA, desenvolupa l'activitat de venda d'alta fidelitat, petit electrodomèstic, il·luminació i altres articles per a la llar (cafeteres i càpsules), accessoris per a vehicles relatius a ràdios i sistemes de navegació, estudis d'audició, televisió, videojocs, maquinari informàtic (inclosos consumibles d'oficina i accessoris), àudio portàtil, fotografia (revelat i pel·lícules), compactes, cintes de música i pel·lícules de vídeo, gamma blanca i altres accessoris per a la llar, drons, sistemes de transport de dues rodes qualificats de mobilitat urbana (moto elèctrica, patinets elèctrics i segway) aparells mèdics i òptics i caixes de regal de viatges i altres.

A més, juntament amb la venda d'aquests productes ofereix serveis de finançament, transport, instal·lació, revelat, configuració i formació (amb un espai destinat o per a aquesta activitat) per a diversos productes de venda.

També es comercialitzen les conegudes càpsules de cafè de diferents marques com Nespresso, Dolce Gusto..., l'existència d'un punt de venda de beguda “Red Bull” i l'oferiment de cafè gratuït sota el lema “Et convidem a un cafè!”.

Es destaca l'existència dins del local d'una línia de 20 caixes per fer l'abonament de les compres.

El total de la superfície del local on MMDM efectua la seva activitat comercial ascendeix a 4.305,84 m².

L'article 3 del Reial decret de 22 d'agost de 1885, pel qual es publica el Codi de Comerç, preveu que hi ha presumpció legal d'exercici de comerç quan així es publiciti per qualsevol mitjà.

Consell Tributari

La pròpia interessada, a la publicitat realitzada a través de la seva pàgina web, ofereix una gran varietat de productes i serveis. Així, dins de l'apartat història de MM, explica que la companyia va néixer “*como resultado de una gran apuesta de sus fundadores por un nuevo modelo de negocio: **grandes superficies, gran surtido de productos** y precio muy competitivo. (...) Ofrecemos a nuestros clientes una gran variedad de servicios y soluciones personalizadas y trabajamos cada día para que la experiencia de compra sea única. Además, contamos con **un amplio surtido de productos** de las mejores marcas con precios actualizados gracias a las etiquetas digitales.*”

A la pròpia web es publiciten productes tan dispars i allunyats de l'electrònica de consum i els electrodomèstics com són el xampú, condicionador i perfum per a mascotes, el netejavidres concentrat, el cafè mòlt en llauna amb sabor, llauna amb cafè aràbica, descalcificador per a cafeteres espresso, filtre anticalç per a l'aigua, pastilles lleva greixos...

A l'apartat “Solucions per a empreses” MM ofereix una “*amplia gama de productos, **más de 10.000 productos** a tu servicio*”.

Dedueix de tot això l'IMHB que MMDMB SA ofereix als seus clients una àmplia, variada i heterogènia gamma de productes on cap producte destaca o sobresurt de la resta. Ja que els clients poden escollir, entre els més de 10.000 productes oferts, des d'una rentadora a un mini reproductor de música, càpsules de cafè o caixes obsequi amb viatges o wellness, xampú per a mascotes, beguda Red Bull, un ordinador portàtil, netejavidres concentrat o filtre anticalç. A més d'oferir una àmplia gamma de serveis i activitats complementàries. Així mateix, els clients també poden contractar serveis de telefonia mòbil, internet, sèries i televisió de pagament... amb diferents operadores nacionals (Vodafone, Orange, Másmóvil, Lowi...) o finançar les seves compres.

Per tant, es tracta de productes totalment diferents, heterogenis i de característiques dispars, per la qual cosa considera que la recurrent realitza una activitat comercial que s'enquadra dins de l'epígraf 661.2, ja que ofereix la venda d'una àmplia gamma de productes heterogenis en una gran superfície comercial

Argument a què s'afegeix l'ampli ventall de serveis i activitats complementàries que s'ofereixen i que no estan totalment emparades per cap dels epígrafs al·legats.

Concretament, la interessada aporta juntament amb el seu recurs d'alçada, les xifres de la comptabilitat del centre, on destaca que en l'exercici 2017 la partida GSM / Mòbils suposa la facturació més gran del centre (un 21,48% de la facturació total). És a dir, l'ingrés més gran del centre el constitueix la venda de telèfons, però també la comercialització de línies de telefonia, internet, TV de pagament... que no poden ser considerats productes electrònics.

Tot i que les línies de telefonia, internet, TV de pagament, (sèries i pel·lícules, futbol i esports...) comercialitzats per MM no poden ser considerats productes electrònics ni electrodomèstics, segons les dades de comptabilitat aportades per la interessada, les vendes d'aquests productes s'inclouen a l'epígraf 653.2, el tenor del qual literal és el següent:

“Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como de muebles de cocina.” Epígrafe que faculta, según especifica su nota 1 *“para la instalación y reparación de los aparatos clasificados en el mismo.”*

Sobre la base de la dicció literal de l'epígraf 653.2, es desprèn que la comercialització de serveis de telefonia mòbil, accés a internet o televisió de pagament realitzada per MMDMB SA no encaixa a la descripció de l'epígraf 653.2. L'epígraf 661.2 ofereix un enquadrament millor i més adequat de l'activitat comercialitzadora de serveis realitzada per MM al centre L'activitat de la mercantil encaixa de manera significativa i suficient a la descripció general de l'epígraf 661.2 i no a la reduïda caracterització de l'epígraf 653.2 al·legada per la interessada.

Tenint en compte que la Llei general tributària prohibeix l'ús de l'analogia i estableix, per remissió a l'article 3 del Codi Civil, el principi que les normes s'interpretessin segons el sentit propi de les paraules, en relació amb el context i la realitat social del temps atenent fonamentalment l'esperit i la finalitat d'aquelles, conclou l'IMHB que l'activitat desenvolupada per MMDMB SA s'engloba dins de l'epígraf 661.2, com a comerç en hipermercat, entenent per a aquells establiments que ofereixen principalment en autoservei un ampli assortiment de

Consell Tributari

productes alimentaris i no alimentaris de gran venda, que disposen, normalment, d'estacionaments i posen a més a més diversos serveis a disposició dels clients. I cita sobre això dues sentències del TSJ de la C Valenciana i del TSJ d'Andalusia.

Concretament, la Sentència del Tribunal Superior de Justícia de C. Valenciana, núm. 1590/2000 de 20 novembre (JUR\2001\69842, Sala Contenciosa Administrativa, Secció 1a), segons la qual:

“Centrada la cuestión litigiosa, de un examen sistemático y contextual de la actividad comercial desarrollada por la recurrente en relación a la tarifa del IAE, procederá declarar la conformidad a Derecho de la actuación inspectora al rectificar el epígrafe al que se acogió inicialmente la actora y aplicar el correspondiente al 661.2, dentro de la Agrupación 66, Grupo 661 (Comercio Mixto o integrado en grandes superficies), puesto que: A) Estamos ante una mercantil que desarrolla su actividad en una gran superficie de venta, 4.200 metros cuadrados, impropia de los comercios de pequeñas o medianas dimensiones. B) Desarrolla indistintamente una actividad de venta comercial de productos al mayor o al menor. C) El régimen de venta se realiza en forma de autoservicio. D) Se dedica a los productos variados (alimenticios o no) de gran venta, en particular juguetes. E) Cuenta con estacionamiento de vehículo propio a disposición de sus clientes. F) Dispone de diversos servicios de utilización por los clientes, tales como carros de compra, tarjetas de crédito y otros.

(...)

En el mismo sentido se han pronunciado las sentencias nº 598/99 y 589/2.000.”

I la Sentència núm. 1416/1998 de 26 octubre (JT\1998\1617) del Tribunal Superior de Justícia d'Andalusia, Granada (Sala Contenciosa Administrativa), la qual detalla quina activitat comercial s'ha de considerar efectuada en un hipermercat en els termes següents:

“una cuestión netamente jurídica que consiste en concretar si la actividad comercial desplegada por la actora se entiende desarrollada en un gran almacén o en un hipermercado.

(...)

el desarrollado a través de hipermercados oferta un amplio surtido de productos alimenticios y no alimenticios de gran venta y en régimen de autoservicio;

(...)

El hipermercado, ofrece sus productos en régimen de autoservicio por lo que no precisa de personal específicamente encargado de su venta al cliente, consecuencia de que sus productos se ofertan en estanterías homogéneas, no compartimentadas, pero sí clasificadas o diferenciadas por razón de los productos que se exhiben a la venta.

(...)

la distribución de sus productos se hace en un espacio homogéneo, diferenciando sus secciones por la naturaleza de los productos expuestos a la venta, sin que quepa apreciar la gama y variedad de productos en compartimentos estancados y materialmente diferenciados unos de otros;”

Per tant, considera l'IMHB, queda acreditat a l'expedient que l'activitat comercial de MM i la forma d'organitzar els productes a l'interior de la botiga encaixa amb la definició d'hipermercat aportada per la sentència del Tribunal Superior de Justícia d'Andalusia, és dir, la interessada ofereix un ampli assortiment heterogeni de productes en règim d'autoservei, els quals s'ofereixen en prestatgeries homogènies no compartimentades, únicament classificades per raó del producte que exhibeixen.

Sisè.- Així mateix, respecte de l'al·legació de la recurrent consistent sobre l'element superfície que no determina, de cap manera, per si sol, la qualificació d'una activitat comercial com a “comerç mixt o integrat en grans superfícies” quan ni els productes que s'ofereixen ni la manera com es comercialitzen responen al model de comerç mixt o integrat, adverteix l'IMHB que si bé la inclusió de l'activitat comercial de MMDMB SA a l'epígraf 661.2 no es realitza únicament en base al criteri de superfície de venda del local sinó pel compliment per part de la interessada dels altres condicionaments que han estat descrits, l'element superfície sí que serveix per excloure determinades activitats comercials realitzades a grans superfícies de venda de determinats epígrafs destinats a superfícies menors de venda.

Així, al Reial decret legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'impost sobre activitats econòmiques, en la nota comuna a les agrupacions 64 i 65 es preveu que quan els locals que s'exerceixin les activitats classificades a les Agrupacions 64 i 65 tinguin una superfície computable inferior a 50 metres quadrats, la quota dels grups o

Consell Tributari

epígrafs corresponents serà el 50 per 100 de l'assenyalada en cada cas. Quan aquesta superfície computable es trobi compresa entre 50 i 70 metres quadrats la quota dels grups o epígrafs corresponents serà el 80 per 100 de l'assenyalada en cada cas.

A la nota 2^a de l'epígraf 659.4, comerç al detall de llibres, diaris, articles de papereria i escriptori, i articles de dibuix i belles arts s'indica que es classifiquen en aquest epígraf els anomenats quioscs de premsa.

És a dir, el RDL 1175/1990 regula els epígrafs en què la interessada sol·licita estar donada d'alta orientant-los cap als comerços de petites dimensions, no incloent-hi les superfícies comercials de grans dimensions com és el cas de MMDMB SA.

Per això, es pot concloure que la mida de la superfície comercial no és l'únic paràmetre a tenir en compte per incloure la contribuent dins de l'epígraf 661.2 però sí per excloure-la dels epígrafs 653.2, 653.9, 659.2, 659.3 i 659.4 al·legats, doncs aquests estan destinats als comerços de petites dimensions.

La Sentència núm. 176/2014 del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1^a) de 27 febrero (JUR\2014\117334) és clara al respecte:

“por cuanto la nota común a las agrupaciones 64 y 65, de aplicación, pues, al citado epígrafe 653.6, dispone que "Cuando los locales en los que se ejerzan las actividades clasificadas en las agrupaciones 64 y 65 tengan una superficie computable inferior a 50 metros cuadrados, la cuota de los grupos o epígrafes correspondientes será el 50 por 100 de la señalada en cada caso. Cuando dicha superficie computable se encuentre comprendida entre 50 y 70 metros cuadrados la cuota de los grupos o epígrafes correspondientes será el 80 por 100 de la señalada en cada caso", de lo que es fácil colegir qué superficie se considera para someterse al 100 por 100 de la cuota, y que está muy alejada, es muy inferior, a la de 9.819 m2 que tiene el local en el presente caso. En definitiva, el interesado sí se halla obligado a tributar por el repetido epígrafe 661.2 a que se refiere el acto censal cuestionado.”

La Sentencia de 19 de gener de 2000 del Tribunal Superior de Justicia de Andalusia (JUR\2000\218990) interpreta en el mateix sentit:

"..Tales datos de hecho responden más a un establecimiento de las características del epígrafe 661.2 (comercio en hipermercados) que del epígrafe 661.3 (comercio en almacenes populares), y ello por las siguientes consideraciones: a) La superficie del local no es determinante, aunque sí indicativa, del epígrafe en que debe incluirse la actividad sino un elemento para determinar la tarifa de una actividad ya clasificada en función de los elementos materiales descritos en cada uno de los epígrafes. b) El surtido de venta en sus establecimientos comprende tanto los productos alimenticios como los no alimenticios (nota subrayada en el epígrafe 661,2) todo ello en régimen de autoservicio, con una "amplitud" de surtido que resulta de la enumeración ya transcrita y que encaja mejor en el citado epígrafe 661.2, máxime si consideramos la existencia de los numerosos cajeros en las salas de venta como factores adicionales acreditativos de esta mayor amplitud. c) Es igualmente indicativo de una mayor aproximación al concepto de hipermercado la existencia del servicio de aparcamiento propio para clientes que se presta en el local de la Av. de la Constitución que también resulta ser un dato específico del epígrafe 661.2 y no se incluye por el contrario, en el 661.3."

O la Sentència núm. 721/2000 del Tribunal Superior de Justicia d'Aragó (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 2ª) de 6 d'octubre (JT\2001\289):

"Frente a ello señala que en ninguna de las tres modalidades comprendidas en dicho Grupo se establece una superficie mínima, por lo que la superficie no puede ser elemento para la adscripción de las actividades a éste u otro Grupo de las tarifas, sin embargo, dicho motivo de oposición no puede ser asumido ya que la exigencia de una superficie mínima viene supuesta en el requisito de que se trate de comercio mixto o integrado en «grandes superficies», especificación que lleva consigo una exigencia de superficie mínima, que viene regulada detallada en nuestro ordenamiento jurídico (...)"

En el mateix sentit es pronuncien les sentències del Tribunal Superior de Catalunya de 4 de març de 2010 (rec. 718/2006), de 29 d'octubre de 2013 (rec. 822/2010), de 13 de setembre de 2013 (rec. 823/2010), i 14 de maig de 2015 (rec. 161/2012).

Setè.- Finalment, l'al·legació de la interessada, relativa al fet que el grup 661 respon a una estructura de negoci molt més àmplia que la que desenvolupa MM, doncs, a banda d'oferir als seus clients un servei d'aparcament gratuït, les altres activitats annexes epígraf 661.2 no són desenvolupades, és a dir, no es presta servei de cafeteria, restaurant, perruqueria bellesa, agència de viatges, confecció a mida, muntatge i col·locació dels seus articles, cambres frigorífiques, elaboració, preparació d'aliments; i que alguns dels serveis prestats, com és el cas dels serveis de finançament o transport, la formació, reparació, instal·lació i arrencada dels productes... no encaixen dins dels serveis annexos definits a la normativa. Aquesta al·legació és rebutjada per l'IMHB sobre la base de les consideracions que seguidament es refereixen.

El literal de la nota comuna primera del grup 661 prevista al RDL 1175/1990 és el següent:

*“Los sujetos pasivos matriculados en este grupo **podrán** realizar, sin pago de cuota adicional alguna, comercio al por mayor y al por menor, así como todas aquellas otras actividades que les son propias, tales como aparcamiento, cafetería-restaurante, salones de peluquería y belleza, agencia de viajes, confección a medida, montaje y colocación de sus artículos, cámaras frigoríficas, elaboración y preparación de alimentos, **etc.**, así como ceder a terceros el uso de espacios dentro del local, por cualquier título y mediante contraprestación, para la realización de actividades económicas.”*

És a dir, la nota comuna primera només permet no obligar a realitzar les activitats complementàries que esmenta. Això vol dir que estableix la possibilitat que els subjectes passius de l'impost puguin realitzar o prestar serveis annexos, però aquesta possibilitat no comporta cap obligació. És una decisió potestativa de l'operador comercial que no altera la qualificació de l'activitat. A més, la descripció dels serveis annexos finalitza amb un etcètera, és a dir, no és una llista tancada, sinó oberta, que permet la inclusió d'altres serveis no descrits.

En aquest sentit, la Sentència núm. 1995/2017 del Tribunal Suprem (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 2^a) de 18 desembre (RJ\2017\5549) interpreta que:

*“En las (notas) comunes al grupo 661 se indica que los sujetos pasivos matriculados en este grupo **podrán** realizar sin pago de cuota adicional **algunas diversas** actividades como las que cita e incluso ceder a terceros el uso de espacio dentro del local por cualquier título y mediante contraprestación para la realización de actividades económicas, indicándose en el punto segundo de estas notas comunes, que a efectos de cálculo de la cuota se computará la superficie íntegra del establecimiento, incluyendo las zonas destinadas a oficinas, aparcamientos cubiertos etc....,”*

La Sentència núm. 386/2016 del Tribunal Superior de Justícia d'Andalusia, Màlaga (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 3ª) de 22 febrer és també molt clara sobre això:

“Asimismo las actividades recogidas en la nota común 1ª del grupo 661 no son de obligada realización, sino sólo facultativa ("podrán"), por lo que su no realización (aquí se acredita su realización, aún en términos reducidos o no significativos: aparcamiento en al menos tres establecimientos) no puede llevar a la exclusión del epígrafe.”

Vuitè- En conclusió amb tot això exposat afirma l'IMHB que la mercantil MMDMB SA desenvolupa una activitat comercial que ha de ser enquadrada dins de l'epígraf 661.2. Qüestió que ja va ser resolta a la resolució de la Direcció d'Inspecció que ara s'impugna:

“El negocio que realiza esta empresa en este local, que es similar al de otras empresas del grupo, tal como se afirma en su página web, es comercializar en una tienda de gran tamaño, fundamentalmente un amplio surtido de productos de electrónica y de electrodomésticos de gran calidad y facilitar al consumidor la posibilidad de elegir libremente entre todos los productos y servicios ofrecidos. Ello la aleja del concepto de comercio al por menor que se contempla en los grupos 64 y 65 de las tarifas cuya característica es comercializar una gama reducida de productos en un local de reducidas dimensiones.”

Del que s'ha actuat se'n desprenen les notes següents que concorren en l'activitat comercial que desenvolupa MMDMB SA al local de ...:

Consell Tributari

- a) L'activitat es desenvolupa en un establiment de 4.305,84 m² que és una superfície impròpia dels comerços de petites o mitjanes dimensions.
- b) El règim de vendes es realitza principalment en forma d'autoservei amb assistència del personal de vendes als clients que ho sol·licitin.
- c) Es comercialitza un ampli assortiment heterogeni de productes d'electrònica, electrodomèstics i altres de la llar i d'ús comú pels consumidors (smartphones, tauletes, portàtils, TV, etc.) així com altres productes de gran venda i difusió.
- d) Comercialització de telefonia, internet i TV de pagament.
- e) Es presten diversos serveis d'utilització pels clients com ara finançament de les compres realitzades i entrega al lloc designat pels clients, reparació, instal·lació personalitzada de productes i arrencada dels mateixos, formació, tallers d'informació i jocs.
- f) El cobrament es realitza en caixes úniques ubicades a la sortida de la superfície de vendes, en una bateria de 20 unitats.

Per tot això es conclou que l'activitat realitzada per la recurrent troba el seu encaix a l'epígraf 661.2 i no als epígrafs individualitzats com aquesta pretén.

La Sentència núm. 1128/2000 del Tribunal Superior de Justícia de C. Valenciana (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 1^a) de 14 juliol (JT\2000\1341) interpreta de forma clara la inclusió dins de l'epígraf 661.2 de l'activitat comercial realitzada per una mercantil de característiques similars a l'ara recurrent:

“Segundo. –*Esta Sala tuvo ocasión de pronunciarse en la sentencia núm. 878/1996, en relación a una liquidación del IAE*

(...) procederá declarar la conformidad a Derecho de la actuación inspectora al rectificar el epígrafe al que se acogió inicialmente la actora y aplicar el correspondiente al 661.2, dentro de la Agrupación 66, Grupo 661 (Comercio Mixto o integrado en grandes superficies), puesto que: A) Estamos ante una mercantil que desarrolla su actividad en una gran superficie de venta, 4.200 metros cuadrados, impropia de los comercios de pequeñas o medianas dimensiones. B) Desarrolla indistintamente una actividad de venta comercial de productos al mayor o al menor. C) El régimen de venta se realiza en forma de autoservicio. D) Se dedica a los productos

variados (alimenticios o no) de gran venta, en particular juguetes. E) Cuenta con estacionamiento de vehículo propio a disposición de sus clientes. F) Dispone de diversos servicios de utilización por los clientes, tales como carros de compra, tarjetas de crédito y otros.

(...)

Tercero. *–En el presente caso, el establecimiento de la actora en Sedaví tiene las mismas características (4.200 m2); por lo que conforme a la doctrina anteriormente establecida, las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Sedaví objeto de este recurso, al tomar en consideración diez epígrafes distintos en función de los distintos artículos que son objeto de la actividad comercial son improcedentes; procediendo su anulación;”*

En termes semblants s'expressa la sentència núm. 1590/2000 del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana transcrita anteriorment.

Novè.- D'altra banda, afegix l'IMHB, cal recordar el contingut de la regla 2a de la Instrucció de l'IAE prevista al RDL 1175/1990 que estableix que el mer exercici de qualsevol activitat econòmica especificada a les tarifes, així com el mer exercici de qualsevol altra activitat de caràcter empresarial, professional o artístic no especificada en aquelles, donarà lloc a l'obligació de presentar la corresponent declaració d'alta i de contribuir per aquest impost, llevat que en aquesta Instrucció es disposi una altra cosa.

És a dir, la normativa de l'IAE ha dissenyat un règim de tributació específic que vol evitar que els establiments generalistes o polivalents s'hagin de donar d'alta a tots els epígrafs i per això n'estableix un d'únic on encaixa aquest tipus d'activitats desenvolupades en grans establiments. No té sentit enquadrar l'activitat comercial de la recurrent dins de múltiples epígrafs individualitzats que no recullen amb precisió l'activitat desenvolupada per la mercantil, quan a les tarifes de l'impost ja s'ha previst un únic epígraf, el 661.2 que reuneix de manera general les característiques pròpies de l'activitat comercial realitzada per la interessada.

La sentència núm. 386/2016 del Tribunal Superior de Justícia d'Andalusia, Màlaga (Sala Contenciosa Administrativa, Secció 3ª) de 22 febrer (JUR\2016\109509) és clara sobre això:

“Además, cual significa el TEARM, ha de tenerse en consideración que la previsión de epígrafes concretos en la tarifa del impuesto para clasificar la actividad de comercio al por menor de toda clase de artículos, se hace precisamente para evitar la tributación simultánea por epígrafes diferentes, cual postula la Administración municipal en este caso.

La especificación en la instrucción del impuesto de deberse contribuir por cada actividad realizada, tiene virtualidad "salvo que la ley, tarifas o instrucción del presente impuesto establezcan otra cosa", cual se recogió anteriormente y acontece con el epígrafe en cuestión (661.3), resultando irrazonable aplicar toda una serie de epígrafes diversos por los distintos ramos o productos servidos en un establecimiento que reúne de modo general, cual se señaló, las características propias del "almacén general ", contenidas en la propia tarifa del impuesto y que no exige tampoco superficies mínimas de ventas.

Determina lo expuesto el fracaso del recurso actor, al resultar ajustada a Derecho por lo expuesto la Resolución del TEARM aquí cuestionada, debiendo pues tributar la mercantil codemandada por el citado epígrafe 661.2 del impuesto, cual viene realizando y resulta adecuado a la actividad realizada, sin que el Ayuntamiento de Madrid acredite con suficiencia, a virtud de tal actuación inspectora, que resulte correcto la tributación por los cinco epígrafes propuestos sobre la base de la realización principal de una actividad propia de los supermercados, recogida en el epígrafe 647.4 de la tarifa del impuesto.”

Desè.- La recent modificació de les tarifes de l'IAE en el sentit d'incorporar un nou epígraf 661.9 específicament dedicat al comerç especialitzat dins del grup 661 (comerç mixt o integrat en grans superfícies) de les Tarifes de l'Impost, es justifica al Preàmbul de la LPGE que ho introdueix com la concreció d'una activitat comercial que ja estava genèricament inclosa al Grup esmentat.

Com ja s'ha assenyalat al FJ tercer, el preàmbul de la LPGE per al 2021 indica expressament que:

“se crea un epígrafe para las grandes superficies comerciales que no se dedican principalmente a la ropa o a la alimentación y que hasta ahora carecían de epígrafe

propio, de suerte que se les da un tratamiento similar a los demás centros comerciales, dentro del Grupo 661, «Comercio mixto integrado o en grandes superficies».

I l'article 67.5 de la LPGE per al 2021 descriu aquesta activitat com:

“Epígrafe 661.9.: Otro comercio mixto o integrado en grandes superficies, entendiendo por tal el realizado de forma especializada en establecimientos con una superficie útil para la exposición y venta al público igual o superior a los 2.500 m² de productos tales como los relacionados con el bricolaje y el equipamiento del hogar, mobiliario para el hogar y la oficina, artículos electrónicos y electrodomésticos, artículos para el automóvil, artículos para el deporte u otros”

La nova norma contribueix així a aclarir gran part dels dubtes que plantejava l'adequada inclusió d'aquesta activitat comercial a les tarifes de l'impost i que ha donat lloc a una important litigiositat, amb resultats contradictoris als tribunals de justícia (per totes, STSJC de 27 de febrer del 2014 i SAN de 27 de juliol del 2020,). Una conflictivitat en què, a més, les qüestions de fet exerceixen un paper decisiu, com declara en la seva resposta a la qüestió interpretativa plantejada, la STS núm. 580/2020 de 21 de maig, Rec. núm. 2767/2017, recaiguda en el recurs de cassació interposat per a unificació de doctrina.

En aquest sentit, importa assenyalar que la modificació legislativa operada per la LPGE per al 2021 té dues conseqüències importants de caràcter interpretatiu.

Primera, la modificació legislativa, com hem dit, resol la qüestió relativa a la pertinença o no del comerç especialitzat en grans superfícies al Grup 661 de les tarifes de l'impost, en sentit positiu. Solució que s'incardina a la doctrina jurisprudencial i administrativa favorable a la inclusió d'aquest comerç a l'esmentat Grup 661 i que suposa l'exclusió de la tributació d'aquest per un o diversos epígrafs de l'Agrupació 65 o altres (per totes, RTEAC de 25 de juny de 2019, RG 5682/2016; RTEAC d'1 de desembre de 2016, R. 08/10389/2016; STSJC de 9 de maig i 6 de juny de 2020, i la ja citada sentència núm. 386/2016 del Tribunal Superior de Justícia d'Andalusia, Màlaga (Sala del Contenciós-Administratiu, Secció 3^a) de 22 febrer (JUR\2016\109509).

Consell Tributari

Segona, la descripció del comerç especialitzat en grans superfícies que realitza la nova norma implica la superació de les exigències d'heterogeneïtat i d'inclusió necessària de productes alimentaris entre els productes comercialitzats que, de vegades, han servit de base per rebutjar la inclusió d'aquest tipus de comerç a l'epígraf 661.2.

Admesa la tributació al grup 661 del comerç especialitzat en grans superfícies, la seva adscripció a un dels tres epígrafs que integraven aquest grup amb anterioritat a la reforma de la LPG per al 2021 s'ha de realitzar com indica la Regla 8^a de la Instrucció abans esmentada. Això és, atesa l'absència d'un epígraf o grup (n.c.o.p.) al Grup 661 de les tarifes de l'impost, s'ha de procedir provisionalment a la inclusió de l'activitat de referència “en el grup o epígraf corresponent a l'activitat a què per la seva naturalesa més s'assembla”, havent de tributar “per la quota assignada a aquesta”, per la qual cosa la qüestió se centra ara definitivament a determinar en cada cas concret quin dels tres epígrafs del grup 661 s'assembla més a l'activitat comercial portada a terme en una gran superfície. Amb independència del compliment exacte de totes i cadascuna de les característiques que componen la descripció de l'activitat desenvolupada a cada epígraf. Això és, sense que es pugui donar una rellevància decisiva a la no concurrència d'algun dels elements descriptius de l'activitat. Qüestió que haurà de ser valorada en cada cas, ja que, com ha dit reiteradament el TS, resulta pràcticament impossible que les tarifes de l'impost descriguin totes i cadascuna de les possibles modalitats de l'activitat econòmica que hi ha al món real.

En el cas que ens ocupa, la concreció que suposa el nou epígraf 661.9, elimina la rellevància per a la inclusió de les activitats comercials desenvolupades en grans superfícies dels condicionants d'absència de predomini d'una gamma de productes i de comercialització de productes alimentaris, que com s'ha dit, de vegades han fundat l'exclusió de l'epígraf 661.2 d'aquest tipus de comerç. Solució que, així mateix, s'alinea amb un dilatat i abundant corrent jurisprudencial, tal com reflecteix la STSJC de 9 de maig de 2020.

Eliminada aquesta dificultat, la ubicació correcta de l'activitat contemplada en aquest cas concret a l'epígraf 661.2 de les Tarifes de l'impost resulta de l'aplicació del criteri de delimitació entre les activitats enquadrades en els diferents epígrafs del Grup 661 que així mateix estableix la jurisprudència esmentada. En particular, de l'aplicació del criteri de

delimitació de les activitats a què es refereixen els epígrafs 661.2 i 661.1 que la citada sentència del TSJC de 9 de maig de 2020 declara en els termes següents:

“...cuando la norma contempla la existencia de varias gamas de productos ofrecidas como surtido amplio y profundo, el encuadre es el epígrafe 661-1 "Grandes almacenes", quiere decir que el epígrafe 661.2 "hipermercados" no requiere varias gamas de productos ofrecidas de forma amplia y profunda, lo que se traduce en este caso en que para la inclusión en el epígrafe 661-2 basta que se ofrezcan productos de distintas gamas (deportiva y no deportiva), aunque la predominante sea la primera, es decir artículos deportivos estrictamente” (FJ segundo in fine).”

Per tot això, s'ha de concloure que resulta adequada a dret la ubicació de l'activitat desenvolupada per la recurrent a l'epígraf 661.2 de les tarifes de l'impost. Conclusió a la qual també s'arriba per la resposta a les al·legacions de la recurrent que es realitza als FJ anteriors i, en particular, als FJ cinquè a vuitè, tenint en compte que l'activitat desenvolupada per la recurrent es duu a terme a una gran superfície en règim principal d'autoservei, oferint un heterogeni i ampli assortiment de productes i serveis, alguns dels quals no són enquadraables a cap altre dels epígrafs de les tarifes de l'impost.

Per això, i coincidint amb la proposta de l'*Institut Municipal d'Hisenda*,

ES PROPOSA

DESESTIMAR els recursos d'alçada interposats.