

Expediente: 1019/21

El Consell Tributari, reunido en sesión de 4 de abril de 2022, conociendo del recurso presentado por MMDMB SA, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- Es objeto del presente recurso las liquidaciones del impuesto sobre actividades económicas que se detallan a continuación:

(...)

2.- La recurrente alega que ejerce las actividades económicas englobadas dentro de los epígrafes del impuesto 653.2, 653.9, 659.2, 659.3, 659.4, 832.1, 849.9 y 973.1.

Expone que, con motivo del expediente de regularización tributaria núm. ...8P instado por la Inspección Municipal, la mercantil ha sido dada de baja de los epígrafes indicados y dada de alta en el epígrafe 661.2. Solicita la baja del epígrafe 661.2 y, nuevamente, el alta en los epígrafes 653.2, 653.9, 659.2, 659.3, 659.4, 832.1, 849.9 y 973.1, por considerar que son éstos en los que se encuadra la actividad comercial ejercida. Todo ello en base a las siguientes alegaciones:

1. La compañía no realiza un comercio mixto o integrado pues ello requiere la venta de una multiplicidad heterogénea de artículos sin que predominen unos sobre otros. MM desarrolla actividades notoriamente diferenciadas unas de otras con una clara preponderancia de la venta de un tipo de producto; el de la electrónica de consumo y uso doméstico.
2. La consideración de gran superficie no es suficiente para clasificar en el grupo 661.
3. El grupo 661 responde a una estructura de negocio mucho más amplia que la que efectivamente desarrolla MM.
4. La mercantil pone a disposición de los clientes un surtido limitado y profundo de un solo tipo de productos, los electrónicos de consumo y uso doméstico.

La contribuyente alega que la actividad realizada en el Centro Comercial ... consiste en el comercio al por menor de productos electrónicos de consumo y uso doméstico que representa más del 95% de las ventas totales. El resto de productos y actividades comercializadas tienen un carácter meramente residual.

Entiende que no puede aceptarse el epígrafe 661.2 como el más idóneo. Éste debe ser rechazado porque el modelo de negocio de MM no se ajusta a las características propias del comercio mixto o integrado y no se realiza la comercialización en un establecimiento definido como comercio en hipermercados.

En consecuencia con todo ello solicita la anulación de las liquidaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas de los ejercicios 2014 a 2019 incluidos.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el Informe del IMH se desprende la siguiente relación de hechos:

- El Institut Municipal d'Hisenda trató el procedimiento de regularización tributaria núm. ...8P respecto del impuesto de Actividades Económicas por la realización de actividades económicas y comerciales en el local ubicado en ...

El 5 de abril de 2017 la Inspección Municipal notificó a la interesada el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación y, si cabe, de regularización tributaria respecto del impuesto de Actividades Económicas por la realización de actividades en el local ubicado en ... de Barcelona e incluidas en los epígrafes 653.2, 653.9, 659.2, 659.3, 659.4, 832.1, 849.9 y 973.1.

Este finalizó, tras los trámites oportunos legalmente establecidos, con la resolución de la Dirección de Inspección en la que se acuerda que MMDMB SA realiza actividades comerciales englobadas únicamente dentro del epígrafe 661.2 y no dentro de los epígrafes que hasta la fecha había declarado la interesada.

A consecuencia de ello, el Institut Municipal d'Hisenda practicó y notificó las liquidaciones tributarias complementarias del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondientes a los ejercicios 2014 al 2017 que se detallan a continuación:

(...)

Las cuatro liquidaciones fueron notificadas a la recurrente en las dependencias del Institut Municipal d'Hisenda el día 31 de mayo de 2018.

Todas ellas han sido pagadas por la mercantil interesada.

- Contra la resolución del expediente de regularización tributaria núm. ...8P la mercantil interesada interpuso el recurso de alzada núm. 2018/... resuelto en otro procedimiento y en el que se alegaban las mismas cuestiones que en el recurso que ahora se resuelve.

- El 10 de septiembre de 2018 el Institut Municipal d'Hisenda publicó en el Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicto con la aprobación del padrón de contribuyentes del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2018. En el edicto se informó que en el plazo de un mes se podrá interponer un recurso de alzada contra las liquidaciones. En caso de desestimación del recurso de alzada se podrá interponer recurso contencioso administrativo.

De este modo se notificó de forma colectiva, mediante la publicación del edicto, la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas con número de recibo EE20181... y por importe de 33.781,51 euros que fue pagado por la interesada el 20 de noviembre de 2018.

- El 9 de septiembre de 2019 l'Istitut Municipal d'Hisenda publicó en el Butlletí Oficial de la Província de Barcelona un edicto con la aprobación del padrón de contribuyentes del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2019. En el edicto se informó que en el plazo de un mes se podrá interponer un recurso de alzada contra las liquidaciones. En caso de desestimación del recurso de alzada se podrá interponer recurso contencioso administrativo.

De este modo se notificó de forma colectiva, mediante la publicación del edicto, la liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas con número de recibo EE2019... y por importe de 33.781,51 euros que fue pagado por la interesada el 14 de noviembre de 2019.

- La sociedad interesada ha interpuesto los tres recursos de alzada siguientes:

(...)

También ha presentado las instancias 2018/ y 2018/ en las que aporta documentación al expediente.

- MMDMB SA ha presentado la instancia núm. 2019/... en la que interpone una reclamación económico administrativa contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de alzada núm. 2018/... para su elevación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Catalunya.

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la desestimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- De acuerdo con el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas el órgano administrativo que inicie o tramite un procedimiento, cualquiera que haya sido la forma de su iniciación, podrá disponer, de oficio o a instancia de parte, su acumulación a otros con los que guarde identidad sustancial o íntima conexión, siempre que sea el mismo órgano quien deba tramitar y resolver el procedimiento.

Dada la íntima conexión existente entre los recursos interpuestos se ha procedido a la acumulación de los mismos a efectos de su resolución.

Segundo.- El recurso de alzada núm. 2018/... se ha interpuesto dentro del plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación de la resolución impugnada. Por ello, el recurso debe ser admitido de acuerdo con las previsiones del artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, en concordancia con el artículo 14.2.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

De acuerdo con los artículos 102.3 y 223.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en los tributos de cobro periódico por recibo una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el padrón podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. El plazo para la interposición del recurso de reposición, en las deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, será de un mes a partir del día siguiente a la finalización del período voluntario de pago.

Por ello, se considera que los recursos de alzada núm. 2018/... y 2019/... se han interpuesto dentro del plazo establecido y deben ser admitidos de acuerdo con las previsiones del artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, en concordancia con el artículo 14.2.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Tercero.- El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales regula el Impuesto sobre

Actividades Económicas. En su artículo 78 prevé que éste es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

En el artículo 85 se prevé que las tarifas del impuesto así como la instrucción para su aplicación se aprobarán por real decreto legislativo del Gobierno.

Fruto de esta delegación legislativa se promulgó el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

A los efectos de la correcta calificación de las actividades gravadas por el impuesto, resulta relevante hacer referencia a lo dispuesto en la regla 8^a de la Instrucción del impuesto respecto a “las actividades no especificadas en las Tarifas”. Según la regla 8^a:

“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“

El epígrafe 661.2 previsto en el RDL 1175/1990 forma parte del Grupo 661, relativo al Comercio mixto o integrado en grandes superficies. Dicho Grupo 661 englobaba hasta enero de 2022 los siguientes epígrafes y notas 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 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, entendiendo 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.º 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.º 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.º No está comprendida en este grupo la venta de tabaco.”

Con efectos 1 de enero de 2021, la ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 ha añadido un nuevo epígrafe 661.9 al grupo 661 de la Tarifas, especificando en el preámbulo de dicha Ley 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, 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.

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.”

Cuarto.- Vistas las alegaciones presentadas por la contribuyente, la controversia se centra en determinar si las actividades realizadas por MM en el centro comercial ... pueden ser englobadas dentro del grupo 661 como comercio mixto o integrado en hipermercados.

La interesada considera que las actividades que desarrolla deben ser englobadas individualmente en los epígrafes 653.2, 653.9, 659.2, 659.3, 659.4, 832.1, 849.9 y 973.1 pues en dicho local se desarrollan actividades notoriamente diferenciadas unas de otras, con una clara preponderancia de la venta de un tipo de producto, el de la electrónica de consumo y uso doméstico, no concurriendo la existencia de la necesaria heterogeneidad de productos, lo que imposibilita su clasificación dentro del epígrafe 661.2. Entiende que su actividad se engloba dentro de los establecimientos especializados, dedicados al comercio al por menor de una variedad homogénea de artículos y productos relacionados con una determinada especialidad comercial, que en su caso se trata del comercio al por menor de artículos y productos electrónicos de consumo y uso doméstico. Y alega como fundamento de su pretensión diferentes sentencias de Tribunales Superiores de Justicia en las que se interpreta que para que la actividad realizada por una entidad pueda ser efectivamente definida como comercio mixto o integrado no debe concurrir, en ningún caso, un claro predominio de unos productos sobre otros, es decir debe comercializarse una heterogeneidad de productos, y en todo caso deben incluirse entre los productos comercializados alimentación y bebidas. También aporta las consultas vinculantes V2603-10, V2724-13, V0575-12 y V2603-10 de la Dirección General de Tributos.

Por su parte, el IMHB considera, que en ningún lugar de la definición del grupo 661 y, más concretamente del epígrafe 661.2, se determina que proporción de productos de cada tipo debe ser comercializada para que se considere la actividad como comercio mixto o integrado en hipermercados. Y cita en este sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1^a) Sentencia núm. 120/2001 de 31 enero (JT\2001\641), la cual realiza una interpretación de los productos que se comercializan bajo el Grupo 661, señalando:

“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.”

Quinto.- De acuerdo con la documentación que obra en el expediente de referencia y con los informes técnicos en él contenidos, en el local ubicado en, MMDMB SA, desarrolla la actividad de venta de alta fidelidad, pequeño electrodoméstico, iluminación y otros artículos para el hogar (cafeteras y cápsulas), accesorios para vehículos relativos a radios y sistemas de navegación, estudios de audición, televisión, videojuegos, hardware informático (incluidos consumibles de oficina y accesorios), audio portátil, fotografía (revelado y películas), compactos, cintas de música y películas de video, gama blanca y otros accesorios para el hogar, drones, sistemas de transporte de dos ruedas calificados de movilidad urbana (moto eléctrica, patinetes eléctricos y segway) aparatos médicos y ópticos y cajas de regalo de viajes y otros..

Además, junto con la venta de estos productos ofrece servicios de financiación, transporte, instalación, revelado, configuración y formación (con un espacio destinado para esta actividad) para diversos productos de venta.

También se comercializan las conocidas cápsulas de café de diferentes marcas como Nespresso, Dolce Gusto..., la existencia de un punto de venta de bebida “Red Bull” y el ofrecimiento de café gratuito bajo el lema “Et convidem a un café!

Se destaca la existencia dentro del local de una línea de 20 cajas para efectuar el abono de las compras.

El total de la superficie del local en la que MMDM efectúa su actividad comercial asciende a 4.305,84 m².

El artículo 3 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio prevé que hay presunción legal de ejercicio de comercio cuando así se publicite por cualquier medio.

La propia interesada, en la publicidad realizada a través de su página web, ofrece una gran variedad de productos y servicios. Así dentro del apartado historia de MM explicita que la compañía nació *“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.”*

En la propia web se publicitan productos tan dispares y alejados de la electrónica de consumo y los electrodomésticos como son el champú, acondicionador y perfume para mascotas, el limpiacristales concentrado, el café molido en lata con sabor, lata con café arábica, descalcificador para cafeteras espresso, filtro antical para el agua, pastillas quitagrasas...

En el apartado “Soluciones para empresas” MM ofrece una “*amplia gama de productos, más de 10.000 productos a tu servicio*”.

Deduce de todo ello el IMHB que MMDMB SA ofrece a sus clientes una amplia, variada y heterogénea gama de productos en los que ningún producto destaca o sobresale del resto. Ya que los clientes pueden escoger, de entre los más de 10.000 productos ofertados, desde una lavadora a un mini reproductor de música, cápsulas de café o cajas obsequio con viajes o wellness, champú para mascotas, bebida Red Bull, un ordenador portátil, limpiacristales concentrado o filtro antical. Además de ofrecer una amplia gama de servicios y actividades complementarios. Asimismo, los clientes, también pueden contratar servicios de telefonía móvil, internet, series y televisión de pago... con diferentes operadoras nacionales (Vodafone, Orange, Másmóvil, Lowi...) o financiar sus compras.

Se trata por tanto de productos totalmente distintos, heterogéneos y de características dispares, por lo que considera que la recurrente realiza una actividad comercial que se encuadra dentro del epígrafe 661.2, pues ofrece la venta de una amplia gama de productos heterogéneos en una gran superficie comercial

Argumento al que se añade el amplio abanico de servicios y actividades complementarias que se ofrecen y que no están totalmente amparadas por ninguno de los epígrafes alegados.

Concretamente, la interesada aporta junto con su recurso de alzada, las cifras de la contabilidad del centro, donde destaca que en el ejercicio 2017 la partida “GSM / Móviles” supone la mayor facturación del centro (un 21,48% de la facturación total). Es decir, el mayor ingreso del centro lo constituye la venta de teléfonos, pero también la comercialización de líneas de telefonía, internet, TV de pago... que no pueden ser considerados productos electrónicos.

Pese a que las líneas de telefonía, internet, TV de pago, (series y películas, futbol y deportes...) comercializados por MM no pueden ser considerados productos electrónicos ni electrodomésticos, según los datos de contabilidad aportados por la interesada, las ventas de estos productos se incluyen en el epígrafe 653.2, cuyo tenor literal es el siguiente:

“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 dicción literal del epígrafe 653.2 se desprende que la comercialización de servicios de telefonía móvil, acceso a internet o televisión de pago realizada por MMDMB SA no encaja en la descripción del epígrafe 653.2. El epígrafe 661.2 ofrece un mejor y más adecuado encuadramiento de la actividad comercializadora de servicios realizada por MM en el centro La actividad de la mercantil encaja de forma significativa y suficiente en la descripción general del epígrafe 661.2 y no en la reducida caracterización del epígrafe 653.2 alegada por la interesada.

Teniendo en cuenta que la Ley General Tributaria prohíbe el uso de la analogía y establece, por remisión al artículo 3 del Código civil, el principio de que las normas se interpretaran según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto y la realidad social del tiempo atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, concluye el IMHB que la actividad desarrollada por MMDMB SA se engloba dentro del epígrafe 661.2, como comercio en hipermercado, entendiendo por tales aquellos establecimientos que ofrecen principalmente en autoservicio un amplio surtido de productos alimenticios y no alimenticios de gran venta, que disponen, normalmente, de estacionamientos y ponen además diversos servicios a disposición de los clientes. Y cita al respecto sendas sentencias del TSJ de la C Valenciana y del TSJ de Andalucía.

Concretamente, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, núm. 1590/2000 de 20 noviembre (JUR\2001\69842, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1^a), según la cual:

“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, imprópria 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.”

Y la Sentencia núm. 1416/1998 de 26 octubre (JT\1998\1617) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo), la cual detalla que actividad comercial debe considerarse como efectuada en un hipermercado en los siguientes términos:

“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;”

Por consiguiente, considera el IMHB, queda acreditado en el expediente que la actividad comercial de MM y la forma de organizar los productos en el interior de la tienda encaja con la definición de hipermercado aportada por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de

Andalucía, es decir, la interesada ofrece un amplio surtido heterogéneo de productos en régimen de autoservicio, los cuales se ofertan en estanterías homogéneas no compartimentadas, únicamente clasificadas en razón del producto que exhiben.

Sexto.- Asimismo, respecto de la alegación de la recurrente consistente en que elemento superficie no determina, en modo alguno, por sí solo, la calificación de una actividad comercial como “comercio mixto o integrado en grandes superficies” cuando ni los productos que se ofrecen ni la forma en que se comercializan responden al modelo de comercio mixto o integrado, advierte el IMHB que si bien la inclusión de la actividad comercial de MMDMB SA en el epígrafe 661.2 no se realiza únicamente en base al criterio de superficie de venta del local sino por el cumplimiento por parte de la interesada de los demás condicionamientos que han sido descritos, el elemento superficie sí que sirve para excluir determinadas actividades comerciales realizadas en grandes superficies de venta de determinados epígrafes destinados a superficies menores de venta.

Así, en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la nota común a las agrupaciones 64 y 65 se prevé 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.

En la nota 2^a del epígrafe 659.4, comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio, y artículos de dibujo y bellas artes se indica que se clasifican en este epígrafe los denominados quioscos de prensa.

Es decir, el RDL 1175/1990 regula los epígrafes en los que la interesada solicita estar dada de alta orientándolos hacia los comercios de pequeñas dimensiones, no incluyendo en ellos a las superficies comerciales de grandes dimensiones como es el caso de MMDMB SA.

Por ello, se puede concluir que el tamaño de la superficie comercial no es el único parámetro a tener en cuenta para incluir a la contribuyente dentro del epígrafe 661.2 pero si para excluirla de los epígrafes 653.2, 653.9, 659.2, 659.3 y 659.4 alegados, pues estos están destinados a los comercios de pequeñas dimensiones.

La Sentencia núm. 176/2014 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1^a) de 27 febrero (JUR\2014\117334) es clara al respecto:

"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 enero de 2000 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (JUR\2000\218990) interpreta en el mismo sentido:

".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 si 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 66 1.3."

O la Sentencia núm. 721/2000 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2^a) de 6 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 mismo sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Superior de Catalunya de 4 de marzo de 2010 (rec. 718/2006), de 29 de octubre de 2013 (rec. 822/2010), de 13 de septiembre de 2013 (rec. 823/2010), y 14 de mayo de 2015 (rec. 161/2012).

Séptimo.- Finalmente, la alegación de la interesada, relativa a que el grupo 661 responde a una estructura de negocio mucho más amplia que la que desarrolla MM pues, aparte de ofrecer a sus clientes un servicio de aparcamiento gratuito, las demás actividades anejas del epígrafe 661.2 no son desarrolladas, es decir no se presta servicio de cafetería, restaurante, peluquería belleza, agencia de viajes, confección a medida, montaje y colocación de sus artículos, cámaras frigoríficas, elaboración, preparación de alimentos; y que algunos de los servicios prestados, como es el caso de los servicios de financiación o transporte, la formación, reparación, instalación y arranque de los productos... no encajan dentro de los servicios anejos definidos en la normativa. Esta alegación es rechazada por el IMHB en base a las consideraciones que seguidamente se refieren.

El literal de la nota común primera del grupo 661 prevista en el RDL 1175/1990 es el siguiente:

“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.”

Es decir la nota común primera sólo permite no obliga a realizar las actividades complementarias que menciona. Esto es, establece la posibilidad de que los sujetos pasivos del impuesto puedan realizar o prestar servicios anejos, pero esta posibilidad no entraña

obligación alguna. Es una decisión potestativa del operador comercial que no altera la calificación de la actividad. Además, la descripción de los servicios anejos finaliza con un etcétera, es decir, no es una lista cerrada, sino abierta, que permite la inclusión de otros servicios no descritos en ella.

En este sentido, la Sentencia núm. 1995/2017 del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2^a) de 18 diciembre (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 alguna diversa 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 integra del establecimiento, incluyendo las zonas destinadas a oficinas, aparcamientos cubiertos etc....,”

La Sentencia núm. 386/2016 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3^a) de 22 febrero es también muy clara al respecto:

“Asimismo las actividades recogidas en la nota común 1^a 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.”

Octavo.- En conclusión con todo lo anteriormente expuesto afirma el IMHB que la mercantil MMDMB SA desarrolla una actividad comercial que debe ser encuadrada dentro del epígrafe 661.2. Cuestión que ya fue resuelta en la resolución de la Dirección de Inspección que ahora se 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.”

De lo actuado se desprenden las siguientes notas que concurren en la actividad comercial que desarrolla MMDMB SA en el local de ...:

- a) La actividad se desarrolla en un establecimiento de 4.305,84 m² que es una superficie impropia de los comercios de pequeñas o medianas dimensiones.
- b) El régimen de ventas se realiza principalmente en forma de autoservicio con asistencia del personal de ventas a los clientes que lo soliciten
- c) Se comercializa un amplio surtido heterogéneo de productos de electrónica, electrodomésticos y otros propios del hogar y de uso común por los consumidores (smartphones, tabletas, portátiles, TV, etc.) así como otros productos de gran venta y difusión.
- d) Comercialización de telefonía, internet y TV de pago.
- e) Se prestan diversos servicios de utilización por los clientes tales como financiación de las compras realizadas y entrega en el lugar designado por los clientes, reparación, instalación personalizada de productos y arranque de los mismos, formación, talleres de información y juegos.
- f) El cobro se realiza en cajas únicas ubicadas en la salida de la superficie de ventas, en una batería de 20 unidades.

Por todo ello se concluye que la actividad realizada por la recurrente encuentra su encaje en el epígrafe 661.2 y no en los epígrafes individualizados como ésta pretende.

La Sentencia núm. 1128/2000 del Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1^a) de 14 julio (JT\2000\1341) interpreta de forma clara la inclusión dentro del epígrafe 661.2 de la actividad comercial realizada por una mercantil de características similares a la ahora recurrente:

“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 términos similares se expresa la sentencia núm. 1590/2000 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana transcrita anteriormente.

Noveno.- De otro lado, añade el IMHB, es preciso recordar el contenido de la regla 2^a de la Instrucción del IAE prevista en el RDL 1175/1990 que establece que 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 artístico no especificada en aquéllas, 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.

Es decir, la normativa del IAE ha diseñado un régimen de tributación específico que quiere evitar que los establecimientos generalistas o polivalentes deban darse de alta en todos los epígrafes y por ello, establece uno único en el que encaja este tipo de actividades desarrolladas en grandes establecimientos. No tiene sentido encuadrar la actividad comercial de la recurrente dentro de múltiples epígrafes individualizados que no recogen con precisión la actividad desarrollada por la mercantil, cuando en las tarifas del impuesto ya se ha previsto un único epígrafe, el 661.2 que reúne de modo general las características propias de la actividad comercial realizada por la interesada.

La sentencia núm. 386/2016 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3^a) de 22 febrero (JUR\2016\109509) es clara al respecto:

“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 acredice 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."

Décimo.- La reciente modificación de las tarifas del IAE en el sentido de incorporar un nuevo epígrafe 661.9 específicamente dedicado al comercio especializado dentro del grupo 661 (comercio mixto o integrado en grandes superficies) de la Tarifas del Impuesto, se justifica en el Preámbulo de la LPGE que lo introduce como la concreción de una actividad comercial que ya estaba genéricamente incluida en dicho Grupo.

Como ya se ha señalado en el FJ tercero, el preámbulo de la LPGE para 2021 indica expresamente 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»".

Y el artículo 67.5 de la LPGE para 2021 describe dicha actividad como:

"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 nueva norma contribuye así a despejar gran parte de las dudas que planteaba la adecuada inclusión de esta actividad comercial en las tarifas del Impuesto y que ha dado lugar a una importante litigiosidad, con resultados contradictorios en los tribunales de justicia (por todas, STSJC de 27 de febrero de 2014 y SAN de 27 de julio de 2020). Una conflictividad en la que, además, las cuestiones de hecho desempeñan un papel decisivo, como declara en su respuesta a la cuestión interpretativa planteada, la STS núm. 580/2020 de 21 de mayo, Rec. núm. 2767/2017, recaída en el recurso de casación interpuesto para unificación de doctrina.

En este sentido, importa señalar que la modificación legislativa operada por la LPGE para 2021 tiene dos importantes consecuencias de carácter interpretativo.

Primera, la modificación legislativa, como se ha dicho, resuelve la cuestión relativa a la pertenencia o no del comercio especializado en grandes superficies al Grupo 661 de las tarifas del impuesto, en sentido positivo. Solución que se incardina en la doctrina jurisprudencial y administrativa favorable a la inclusión de dicho comercio en el mencionado Grupo 661 y que supone la exclusión de la tributación del mismo por uno o varios epígrafes de la Agrupación 65 u otras (por todas, RTEAC de 25 de junio de 2019, RG 5682/2016; RTEARC de 1 de diciembre de 2016, R. 08/10389/2016; STSJC de 9 de mayo y 6 de junio de 2020, y la ya citada sentencia núm. 386/2016 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3^a) de 22 febrero (JUR\2016\109509).

Segunda, la descripción del comercio especializado en grandes superficies que realiza la nueva norma implica la superación de las exigencias de heterogeneidad y de necesaria inclusión de productos alimenticios entre los productos comercializados que, en ocasiones, han servido de base para rechazar la inclusión de este tipo de comercio en el epígrafe 661.2.

Admitida la tributación en el grupo 661 del comercio especializado en grandes superficies, su adscripción a uno de los tres epígrafes que integraban dicho grupo con anterioridad a la reforma de la LPG para 2021 se ha de realizar como indica la Regla 8º de la Instrucción antes citada. Esto es, dada la ausencia de un epígrafe o grupo (n.c.o.p.) en el Grupo 661 de las tarifas del impuesto, se ha de proceder provisionalmente a la inclusión de la actividad de referencia “en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemeje”, debiendo tributar “por la cuota asignada a ésta“, por lo que la cuestión se

centra ahora definitivamente en determinar en cada caso concreto cual de los tres epígrafes del grupo 661 se asemeja más a la actividad comercial llevada a cabo en una gran superficie. Con independencia del exacto cumplimiento de todas y cada una de las características que componen la descripción de la actividad desarrollada en cada epígrafe. Esto es, sin que quepa dar una relevancia decisiva a la no concurrencia de alguno de los elementos descriptivos de la actividad. Cuestión que habrá de ser valorada en cada caso, pues, como ha dicho reiteradamente el TS, resulta prácticamente imposible que las tarifas del impuesto describan todas y cada una de las posibles modalidades de la actividad económica que existen en el mundo real.

En el caso que nos ocupa, la concreción que supone el nuevo epígrafe 661.9, elimina la relevancia para la inclusión de las actividades comerciales desarrolladas en grandes superficies de los condicionantes de ausencia de predominio de una gama de productos y de comercialización de productos alimenticios, que como se ha dicho, han fundado en ocasiones la exclusión del epígrafe 661.2 de este tipo de comercio. Solución que, asimismo, se alinea con una dilatada y abundante corriente jurisprudencial, tal y como refleja la STSJC de 9 de mayo de 2020.

Eliminada esa dificultad, la correcta ubicación de la actividad contemplada en este caso concreto en el epígrafe 661.2 de las Tarifas del impuesto resulta de la aplicación del criterio de delimitación entre las actividades encuadradas en los diferentes epígrafes del Grupo 661 que asimismo establece la citada jurisprudencia. En particular, de la aplicación del criterio de delimitación de las actividades a que se refieren los epígrafes 661.2 y 661.1 que la citada sentencia del TSJC de 9 de mayo de 2020 declara en los siguientes términos:

“...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).”

Por todo lo cual, se ha de concluir que resulta adecuada a derecho la ubicación de la actividad desarrollada por la recurrente en el epígrafe 661.2 de las tarifas del impuesto. Conclusión a la que también se llega por la respuesta a las alegaciones de la recurrente que se realiza en los FJ anteriores y, en particular, en los FJ quinto a octavo, habida cuenta de que la actividad desarrollada por la recurrente se lleva a cabo en una gran superficie en régimen principal de

autoservicio, ofreciendo un heterogéneo y amplio surtido de productos y servicios, algunos de los cuales no son encuadrables en ningún otro de los epígrafes de las tarifas del impuesto.

Por lo cual, y coincidiendo con la propuesta del *Institut Municipal d'Hisenda*,

SE PROPONE

DESESTIMAR los recursos de alzada interpuestos.