



Criterio **2** de **3** de la resolución: **00/05682/2016/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/06/2019**

**Asunto:**

IAE. Grupo 661 "Comercio mixto o integrado en grandes superficies". Unidad de local

**Criterio:**

De acuerdo con la regla 6ª apartado 2.c) del Anexo II del Real Decreto Legislativo 1775/1990, se consideraran locales separados los departamentos o secciones de un local único, cuando estando divididos de forma perceptible puedan ser fácilmente aislados y en ellos se ejerza distinta actividad.

Cabe apreciar la "unidad de local" que caracteriza el grupo 661, cuando el local se organiza en base a un recorrido donde se van exponiendo los diferentes productos sin que se aprecie la existencia de departamentos o secciones divididos de forma perceptible y que puedan ser fácilmente aislados, estando incluso a disposición de los clientes, determinados mismos artículos, ubicados en diferentes secciones de la tienda, obedeciendo todo ello a la idea de la entidad de que las distintas actividades que realiza queden integradas en un mismo local.

Reitera criterio de RG 00/03426/2017 (25-06-2019).

**Referencias normativas:**

RDLeg 1175/1990 IAE Tarifas e Instrucción

Regla.5

Regla.6

**Conceptos:**

Impuesto sobre Actividades Económicas IAE

Tarifas

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 25 de junio de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-05682-2016

CONCEPTO: IAE

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **QX SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Ix...** - NIF ...

DOMICILIO: ... (MADRID)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la desestimación del recurso de reposición por silencio administrativo interpuesto contra la resolución dictada por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, derivado del acta de disconformidad número ..., por el concepto Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2010 a 2013, ordenando la inclusión, con efectos desde 1 de enero de 2010, de los datos concernientes a su establecimiento de ... en el epígrafe 661.2 de la Sección 1ª de las Tarifas del impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y la baja en los 13 epígrafes por los que venía tributando.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Consta en el expediente, que con fecha 12 de febrero de 2014 se incoó el acta de disconformidad número ..., por el concepto Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2010 a 2013, proponiendo la inclusión, con efectos desde 1 de enero de 2010, de los datos en el epígrafe 661.2 de la Sección 1ª de las Tarifas y la baja en los 13 epígrafes por los que venía tributando por el establecimiento sito en ..., y proponiendo una liquidación de 1.766.757,56 euros. Propuesta que fue confirmada mediante resolución del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, con fecha 5 de mayo de 2014, notificándose el día 12 de ese mismo mes.

**SEGUNDO.-** No estando conforme, el 12 de junio de 2014, **Q** interpuso contra la resolución anterior un recurso de reposición.

**TERCERO.-** Finalmente, el 5 de julio de 2016, no habiéndose pronunciado el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona respecto del recurso de reposición planteado, la interesada interpuso contra la desestimación del mismo por silencio administrativo, la presente reclamación ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, registrada con R.G. 5682/2016, exponiendo, en síntesis:

Vulneración del principio de capacidad económica constitucionalmente protegido.

Vulneración del carácter vinculante de la consulta V1032-14, de 11 de abril de 2014, de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT).

Errónea consideración por parte de los Servicios de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de la actividad de **Q** como de "comercio mixto o integrado en grandes superficies", debiendo incluirse la actividad realizada en los epígrafes que definen con mayor fidelidad el modelo de negocio de la compañía.

Errónea consideración por parte de los Servicios de Inspección Tributaria de la Diputación de Barcelona de la actividad de **Q** como de "comercio en hipermercados", epígrafe 661.2.

**CUARTO.-** Con fecha 28 de mayo de 2018 el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona dictó resolución expresa desestimando el recurso de reposición interpuesto tanto contra la liquidación de 1.780.293,11 euros como contra el acto censal del que deriva la presente reclamación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**SEGUNDO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:  
Determinar si la resolución referida en el encabezamiento se ajusta a derecho

**TERCERO.-** El presente expediente plantea una cuestión procedimental de imperativa previa consideración, cual es determinar si la interesada ha interpuesto su reclamación dentro del plazo improrrogable de un mes que señala el artículo 235.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicho precepto dispone:

"1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos.(...)".

Precepto éste que, para el supuesto de reclamaciones interpuestas contra desestimaciones presuntas de recursos de reposición, debe ponerse en conexión con el artículo 225.5 de la Ley General Tributaria, que establece lo siguiente:

"Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente".

Visto el recurso de reposición presentado por la interesada el 12 de junio de 2014, y a falta de resolución expresa, el mismo podía entenderse desestimado por el transcurso de aquel plazo de un mes que vencía el 12 de julio de 2014, por lo que el improrrogable plazo de un mes para interponer la reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta, "a contar ..., desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo" (artículo 235.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), finalizó el 12 de agosto de 2014, lo que evidenciaría, a priori y salvo mejor parecer, la extemporaneidad de la presente reclamación interpuesta el 5 de julio de 2016.

Ahora bien, lo dispuesto en citado artículo 235.1 de la Ley General Tributaria debe ponerse en conexión con el resto de la legislación aplicable y, en concreto, con la regulación de la figura del silencio administrativo, en este caso del silencio administrativo negativo, siendo necesario, por ello, traer a colación la doctrina de este Tribunal Central respecto de esta cuestión, recogida, entre otras, en las resoluciones de 18 de mayo de 2011 (R.G.:2216/2010), y 18 de abril de 2013 (R.G.:3351/2010), estableciendo esta última lo siguiente:

"Como este Tribunal ya ha tenido ocasión de plasmar en sus resoluciones de 19 de enero de 2007, RG.1134/2004 y de 5 de diciembre de 2008, RG.5941/2008, desde la reforma de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, ya no cabe hablar de actos presuntos desestimatorios, sino sólo de ficción legal que abre la posibilidad de impugnación, en beneficio del interesado. Así resulta de la nueva redacción del artículo 43.3 de dicha Ley, aplicable a los procedimientos tributarios en virtud de la supletoriedad de tales normas establecida en su Disposición Adicional Quinta, apartado primero. Dicha reforma pasa a diferenciar los efectos del silencio estimatorio y desestimatorio, señalando para este último, diferencia del primero o positivo, que la "desestimación por silencio administrativo tiene los solos efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente". Mientras que para la estimación por silencio se dice en la Ley que ésta tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizado del procedimiento, para la desestimación, por el contrario, se dice que tiene "los solos efectos" mencionados.

Si el único efecto de la figura es facilitar la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente, desde esta finalidad, derivada, como es obvio, del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio pro actione, ha interpretarse, de modo que sirva para posibilitar el acceso a al revisión y no para entorpecerlo. En este contexto, el sometimiento a plazo de la posibilidad de interponer reclamación económica administrativa que resulta del artículo 235.1 de la Ley 58/2003, debe atemperarse por la exigencia del cumplimiento previo de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 42 de la citada Ley 30/1992, que dispone que " En todo caso, las Administraciones públicas informarán a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio, o en comunicación que se les dirigirá al efecto dentro de los diez días siguientes a la recepción de la solicitud en el registro del órgano competente para su tramitación. En este último caso, la comunicación indicará además la fecha en que la solicitud ha sido recibida por el órgano competente."

(...)

En el presente caso no consta que se hubiera notificado al interesado comunicación alguna a la que se refiere el artículo 42.4.2.º de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por lo que puede afirmarse que no consta que se le hubiera advertido de los plazos para interponer la reclamación económica administrativa, y ante qué órgano procedía, por lo que en las tesis de la jurisprudencia antes citada, equipararíamos aquel silencio negativo con una notificación defectuosa, al haberse omitido tales advertencias, por lo que el plazo de interposición de la reclamación no comenzaría a correr sino desde que interpone la interesada la presente reclamación el 5 de octubre de 2009 (artículo 58.3 de la Ley 30/1992, por remisión del artículo 112 la Ley 58/2003, General Tributaria), por lo que ésta debe reputarse interpuesta en plazo, procediendo a continuación a entrar a conocer de la cuestión de fondo planteada".

De acuerdo con la doctrina que emana de este TEAC, anteriormente citada, debe considerarse interpuesta en plazo la presente reclamación, procediendo a continuación a entrar a conocer de las alegaciones planteadas.

**CUARTO.-** Alega en primer lugar la reclamante la vulneración del principio de capacidad económica constitucionalmente protegido por cuanto hacerle tributar por el epígrafe 661.2 "comercio en hipermercados", en vez de por los 13 epígrafes por los que se hallaba dada de alta, supone una cuantía siete veces superior.

Debe señalarse que el ámbito de la vía económico-administrativa está circunscrito al examen de los actos de aplicación de la normativa en vigor (artículo 229 de la Ley General Tributaria), con independencia de la legalidad intrínseca de las normas que las regulan, es decir, la competencia de este TEAC debe limitarse a pronunciarse si el acto de gestión censal por el que se ordena la inclusión de los datos de la reclamante en el epígrafe 661.2 de la Sección 1ª de las Tarifas del impuesto y la baja en los 13 epígrafes por los que venía tributando se ajusta a derecho, con independencia de que tal regularización suponga una mayor carga fiscal para el obligado tributario.

Cuestión distinta es que la correcta aplicación de la normativa en vigor supusiera, a juicio de la reclamante, la pretendida vulneración del principio de capacidad económica, en cuyo caso, la impugnación de la misma sería materia reservada a la jurisdicción contencioso-administrativa (artículo 107.3 de la Ley 30/1992) o, en su caso, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este sentido, cabe citar las resoluciones de 20 de octubre de 2010 (R.G. 7373/08), de 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), entre otras.

Por ello, debe desestimarse esta alegación.

**QUINTO.-** Alega en segundo lugar la reclamante que la resolución del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona vulnera el carácter vinculante de la consulta V1032-14, de 11 de abril de 2014, de la Dirección General de Tributos, planteada por la propia reclamante, **Q**, en relación a un establecimiento de iguales características al de ..., pero sito en ...

En efecto, **Q** presentó en fecha 26 de marzo de 2014 solicitud de consulta ante la DGT en relación con el IAE relativo a su establecimiento de ... (establecimiento que, según la reclamante, goza de las mismas características, tanto sustantivas, como formales y operativas que el establecimiento de ...), La cuestión planteada fue si a efectos del IAE, las actividades comerciales desarrolladas por **Q** estaban bien clasificadas en las rúbricas por las que se encontraban dadas de alta en la matrícula o si, en caso contrario, debe considerarse como "comercio mixto o integrado en grandes superficies" y, por consiguiente clasificarse en alguno de los epígrafes del grupo 661 de la sección primera de las Tarifas del impuesto.

En lo que respecta al carácter vinculante de las consultas de la DGT, considera conveniente este TEAC traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de julio de 2017 (rec. 2862/2016), que establece lo siguiente:

"El régimen de la consulta vinculante supone que los órganos administrativos, por disposición expresa de la Ley, no pueden apartarse de la respuesta dada por la propia Administración siempre que concurren los requisitos subjetivos, objetivos, formales y de procedimientos establecidos legal (artículo 88 y 89 LGT) y reglamentariamente (artículos 65 a 68 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, Real Decreto 1065/2007)".

Por lo tanto, deberá comprobarse si concurren dichos requisitos, estableciendo el artículo 88 de la Ley General Tributaria lo siguiente: (el subrayado es de este Tribunal).

"1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. (...)".

Por su parte, el artículo 89 dispone: (el subrayado es de este Tribunal).

"2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad".

De acuerdo con lo anterior, la consulta V1032-14, invocada por la reclamante, no puede vincular al Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona en el procedimiento dimanante de la presente resolución por cuanto este se inició con carácter previo a la solicitud de la consulta, coincidiendo en ambos casos tanto el mismo obligado tributario como la misma cuestión objeto de controversia, es decir, la correcta clasificación a efectos del IAE de dos de sus establecimientos. El 16 de mayo de 2013, Q recibió la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras, presentando posteriormente, en fecha 26 de marzo de 2014, la solicitud de consulta ante la DGT, una vez tuvo conocimiento del Acta en el que se proponía clasificar su actividad en el epígrafe 661.2.

A mayor abundamiento, el párrafo segundo del artículo 89.1 establece, que: "se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior". Señalando este apartado 2 lo siguiente: "Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias".

En este punto se hace necesario explicar brevemente la peculiar gestión tributaria del Impuesto sobre Actividades Económicas, estableciendo el artículo 90 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, lo siguiente:

"1. El impuesto se gestiona a partir de la matrícula de éste. Dicha matrícula se formará anualmente para cada término y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial.

La matrícula estará a disposición del público en los respectivos ayuntamientos.

2. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del artículo 90.1 de esta ley y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. A continuación se practicará por la Administración competente la liquidación correspondiente, la cual se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda.

Asimismo, los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de este impuesto, y las formalizarán en los plazos y términos reglamentariamente determinados. (...)".

En lo que respecta al plazo y a las consecuencias de la presentación de las declaraciones de variación o baja, el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, establece en los artículos 6, 7 y 10 lo siguiente:

"Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación".

"Las declaraciones de baja deberán presentarse en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo el cese".

"La declaración de baja o de variación, referente a un período impositivo, surtirá efecto en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente".

Por su parte, el artículo 89 del Texto Refundido señala que, con carácter general, el período impositivo coincide con el año natural, devengándose el impuesto el primer día del período impositivo. Debe recordarse, que de acuerdo con el artículo 21 de la Ley General Tributaria, el devengo es el momento en el que se produce en nacimiento de obligación tributaria y la fecha que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la misma.

Como se ha dicho anteriormente la gestión tributaria del impuesto es peculiar, recaudándose la cuota del mismo, con carácter general, mediante recibo emitido por la Administración. Recibo que se basa en los datos de la matrícula del impuesto en el momento de la fecha del devengo, el 1 de enero de cada año, pudiéndose únicamente modificar tales datos para el período impositivo en curso si la declaración se presenta en el período impositivo inmediato anterior.

Dicho esto, señalar que en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.2 de la Ley General Tributaria, no cabe duda que la consulta no puede producir efectos vinculantes respecto de los ejercicios objeto de comprobación, 2010 a 2013, por cuanto la solicitud se formuló fuera de plazo respecto de dichos ejercicios. Pero, a juicio de este TEAC, tampoco produciría efectos respecto de una hipotética comprobación del ejercicio 2014 por cuanto la solicitud se presentó el 26 de marzo de 2014, habiéndose producido el devengo del impuesto y originado la obligación tributaria con anterioridad, el 1 de enero de 2014, habiendo además, finalizado el plazo para la presentación de cualquier declaración modificativa que pudiera afectar al ejercicio 2014, quedando configurados, por ello, los datos de la matrícula para poder emitir el recibo. Todo ello, sin perjuicio de que la consulta sí pudiera tener carácter vinculante respecto de ejercicios posteriores, siempre que se cumplieran el resto de condiciones.

No obstante lo anterior, cabe decir que, si bien, la consulta no tiene eficacia vinculante "stricto sensu", lo cierto es que ofrece un criterio auténtico que obliga a la Administración a realizar algún tipo de consideración material al respecto, no simplemente ignorándola.

Analizado el contenido de la resolución del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, este no se limita a desestimar las pretensiones de la reclamante simplemente por la falta de eficacia vinculante de la consulta, sino que desarrolla extensamente los motivos por los que considera que la actividad de **Q** en el establecimiento de ... debe clasificarse en el epígrafe 661.2 de las Tarifas del impuesto.

De acuerdo con todo lo anterior, debe desestimarse esta alegación.

**SEXTO.-** Aduce en primer lugar la reclamante, respecto de las cuestiones de fondo, la errónea consideración por parte de los Servicios de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de la actividad de **Q** como de "comercio mixto o integrado en grandes superficies", grupo 661, debiendo incluirse la actividad realizada en cada uno de los epígrafes que definen con mayor fidelidad el modelo de negocio de la compañía.

Manifiesta la interesada que **Q** es una entidad que desarrolla como actividad empresarial principal la venta al público, al por menor, de mobiliario para hogar y oficina en régimen de autoservicio y de complementos del hogar, trayendo a colación en defensa de sus pretensiones diversas resoluciones de las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT), con números de referencia V2724-13, V0575-12 y V2603-10, de las que se puede extraer como párrafo común en todas ellas, y así hace la interesada en su escrito de alegaciones, el siguiente:

"De la lectura de la rúbrica anterior se desprende que quien figure en ella matriculado estará facultado para la venta de todo tipo de artículos, sean éstos de la clase que sean, sin que exista ninguna limitación en cuanto a las características que deben reunir los artículos vendidos. La delimitación del contenido tan amplio del referido epígrafe viene impuesta por la redacción recogida en el grupo 662 al que pertenece el epígrafe 662.2 citado. Dicho grupo comprende las actividades de "Comercio mixto o integrado al por menor" y en consecuencia deberá ser ésta la característica a tener en cuenta a la hora de incluir o no una determinada actividad en el epígrafe 662.2, es decir, que el comercio realizado deberá ser mixto o integrado, lo que significa que en dicha rúbrica tendrá cabida la venta de una multiplicidad de artículos diversos sin que predominen unos sobre otros, sin que se pueda dar la realización de distintas actividades comerciales claramente diferenciadas unas de otras, y deben concurrir los requisitos de variedad, rotación e integración, incluyendo, en todo caso, entre los productos comercializados alimentación y bebidas".

Señala la interesada que, atendiendo al volumen medio de ventas en los 4 ejercicios comprobados, el comercio de muebles representa un 71% del total, por lo que existe un claro predominio de unos productos sobre otros, no pudiendo encuadrarse su actividad bajo la rúbrica de "comercio mixto o integrado", de acuerdo con el criterio extraído de las consultas de la DGT.

Con carácter previo cabe recordar, como ya ha señalado este TEAC, entre otras, en su resolución de 5 de julio de 2016 (RG:6112/2015), que las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y los órganos encargados de la revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar. No obstante lo anterior, se procederá al examen del contenido de las citadas consultas y de su posible aplicación a la cuestión aquí planteada.

En primer lugar, matizar que el concepto de "predominio", sobre el cual giran las pretensiones de la interesada, ha sido aplicado por la DGT en las consultas traídas a colación, en las que la controversia se centra en la inclusión de la actividad de los consultantes en el grupo 662. "Comercio mixto o integrado al por menor", y no en el grupo 661. "Comercio mixto o integrado en grandes superficies", que aquí se debate.

En segundo lugar debe analizarse si puede aceptarse la asimilación que hace la DGT entre "comercio mixto o integrado" y "venta de una multiplicidad de artículos diversos sin que predominen unos sobre otros", y, en su caso, su correcta interpretación por parte de la

reclamante.

Pues bien, como ya apuntó el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona en la resolución del recurso de reposición, parafraseando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 12 de febrero de 2004, "el dinamismo de las actividades económicas y la naturaleza real del IAE provocaban que sólo en determinados casos se produzca un encuadramiento perfecto de la actividad en una rúbrica de las Tarifas". Por ello, como punto de partida a la hora de clasificar una actividad en una determinada rúbrica considera adecuado este TEAC acudir a la normativa reguladora del impuesto, y en concreto a las Reglas 2ª y 4ª.1 de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas, que establecen respectivamente:

"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.

(...)

Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa".

Por lo tanto, como regla general, cada una de las actividades realizadas por **Q** en su establecimiento de ... deberían encuadrarse en su epígrafe correspondiente, tal y como alega la reclamante. Sin embargo, estas reglas recogen una excepción que, en el supuesto aquí planteado, se materializa en lo dispuesto para el grupo 661. "comercio mixto o integrado en grandes superficies":

"Epígrafe 661.1 Comercio en grandes almacenes, entendiéndose 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.

(...)

Epígrafe 661.2 Comercio en hipermercados, entendiéndose 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.

(...)

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.

(...)

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 o almacén popular), 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".

En concreto, respecto de los epígrafes del grupo 661, anteriormente citados, ha señalado la DGT en su consulta 0008-12, de 29 de febrero de 2012, lo siguiente: (el subrayado es de este Tribunal).

"El mencionado grupo 661 no se limita a facultar a los sujetos pasivos del mismo para realizar operaciones de comercio al por menor en sentido estricto, sino que además autoriza a aquéllos a realizar comercio mayor, a prestar servicios y, en determinados casos, a realizar alguna actividad industrial.

Más concretamente, y teniendo en cuenta la compleja realidad económica que caracteriza al comercio en grandes superficies, se diseñó un régimen de tributación específico para este tipo de comercio en grandes superficies que, partiendo de la indiscutible heterogeneidad de los distintos tipos de comercio realizados o de los servicios prestados, atendiera a la idea de unidad de local, y en base a ella, el cálculo de la cuota correspondiente al Grupo 661 de las Tarifas toma en consideración, exclusivamente, un único elemento tributario, superficie del establecimiento, prescindiendo de si en dicha superficie se realizan operaciones de comercio, se prestan servicios, se ejerce alguna actividad industrial, e incluso, de si se destina a oficinas, aparcamientos cubiertos, etc.

El régimen de tributación antes comentado se recoge, de forma explícita, en la nota 2ª de las comunes al repetido Grupo 661 de la sección primera de las Tarifas del impuesto, donde textualmente se dispone que a efectos del cálculo de las cuotas de este Grupo,

se computará la superficie íntegra del establecimiento; incluyendo las zonas destinadas a oficinas, aparcamiento cubierto, almacenes, etc.

Por otro lado, en dicho grupo se distinguen tres supuestos distintos, a saber, comercio en grandes almacenes (epígrafe 661.1); comercio en hipermercados (epígrafe 661.2); y, comercio en almacenes populares (epígrafe 661.3).

La clasificación en uno u otro de los epígrafes reseñados no viene determinada por la calificación formal que tenga el establecimiento de que se trate, sino por el contenido material de la actividad que en el mismo se desarrolle.

A tal fin, en cada uno de los tres epígrafes del mismo se recoge una descripción pormenorizada del concepto de "gran almacén", "hipermercado" y "almacén popular", respectivamente, de suerte tal que la sujeción a uno u otro de ellos vendrá determinada por la coincidencia que debe existir entre el contenido real de la actividad que desarrolle el establecimiento y la descripción conceptual que corresponda de las recogidas en los epígrafes de referencia (...).

Partiendo de los textos anteriormente citados, recogidos en las Tarifas y en la Instrucción del impuesto, así como del contenido de la consulta 0008-12 transcrito, a juicio de este TEAC se pueden extraer dos conclusiones:

1) Que a la hora de clasificar una actividad en una determinada rúbrica se debe acudir en primer lugar a lo dispuesto en la normativa reguladora del impuesto, en el presente caso, las Reglas 2ª y 4ª.1 de la Instrucción y las descripciones recogidas en los epígrafes y la notas comunes del grupo 661 de las Tarifas, debiendo evitar en la medida de lo posible el empleo de conceptos externos como el de "predominio", pues en ninguna parte de los epígrafes discutidos se alude a él, expresa ni tácitamente, directa ni indirectamente. El predominio de venta de unos productos respecto de la venta de otros es una circunstancia ajena a la configuración del grupo 661, de suerte que aun en el caso de que se diera tal predominio, ello no justifica la segregación de las actividades en función de los distintos tipos de productos y artículos que se venden.

Aún más, en el supuesto de que el referido predominio incidiera en la clasificación de la actividad, ¿qué se ha de entender por tal predominio?: los metros de superficie de la sala de ventas que ocupa la exposición de determinados productos; el porcentaje de la facturación de determinados productos respecto del porcentaje de facturación de los restantes productos, el número de unidades de productos vendidos respecto del total de unidades de productos vendidos, etc.

2) Que el diseño del grupo 661 obedece a la necesidad de crear un régimen de tributación específico para este tipo de comercio en grandes superficies en el que es "el cómo" y no "el qué" lo que caracteriza la actividad comercial, atendiendo a las particularidades propias de los distintos tipos de comercios realizados o de los servicios prestados y no al tipo de productos ofrecidos, con un elemento clave, la idea de unidad de local. Este diseño pretende evitar la exigencia atomizada del impuesto que supondría clasificar cada una de las actividades realizadas en una rúbrica distinta.

Este elemento clave, como es la idea de unidad de local, debe ponerse en relación con las reglas 5ª y 6ª de la Instrucción del impuesto, que a lo que aquí interesa, establecen los siguiente:

"Regla 5.ª Lugar de realización de las actividades

1. El Impuesto sobre Actividades Económicas grava el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales y artísticas, se ejerzan o no en local determinado.

2. El lugar de realización de las actividades empresariales será el siguiente:

A) Cuando las actividades se ejerzan en local determinado, el lugar de realización de las mismas será el término municipal en el que el local esté situado.

A estos efectos, se entiende que se ejercen en local determinado las actividades siguientes:

(...)

b) Las actividades comerciales, en general, siempre que el sujeto pasivo disponga de establecimiento.(...)"

Regla 6.ª Concepto de local en el que se ejercen las actividades

(...)

2. En particular, y a efectos de lo previsto en el apartado 2.A) de la Regla 5.ª de esta Instrucción, se consideran locales separados:

(...)

c) Los departamentos o secciones de un local único, cuando estando divididos en forma perceptible puedan ser fácilmente aislados y en ellos se ejerza distinta actividad".

De la documentación que obra en el expediente se desprende que la tienda de **Q** se organiza en base a un recorrido claramente fijado donde se van exponiendo los diferentes productos en función de las diferentes estancias del hogar sin que se aprecie la existencia de departamentos o secciones divididos de forma perceptible y que puedan ser fácilmente aislados, estando incluso a disposición de los clientes, determinados mismos artículos, ubicados en diferentes secciones de la tienda, obediendo todo ello a la idea de la entidad de que las distintas actividades que realiza queden integradas en un mismo local.

De acuerdo con todo lo anterior, el siguiente paso es determinar si el contenido real de la actividad desarrollada por **Q** en el establecimiento sito en el municipio de ... corresponde a la descripción conceptual de alguno de los epígrafes recogidos en el grupo 661 de las Tarifas.

**SÉPTIMO.-** La necesaria determinación del epígrafe dentro del grupo 661 debe ponerse en relación con la segunda de las alegaciones de la reclamante, que si bien niega que su actividad deba integrarse en dicho grupo, en el hipotético supuesto de que aceptara esta clasificación, en ningún caso acepta que la actividad desarrollada sea la propia del "comercio en hipermercados", epígrafe 661.2, como sostiene el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona en el acuerdo impugnado. Para delimitar las características que configuran la concreta modalidad comercial que constituye la venta en hipermercados deberá estarse a las características o elementos descriptivos que se contienen en las propias Tarifas del impuesto, donde se proporcionan criterios para la delimitación material del carácter de la actividad comercial que pretende gravarse, y ello, tanto en la rúbrica del epígrafe y en las notas comunes al grupo 661, como en otros epígrafes con los que el 661.2 ha de considerarse coordinado y sistematizado.

Las Tarifas del impuesto recogen la siguiente definición del epígrafe 661.2:

"Epígrafe 661.2 Comercio en hipermercados, entendiéndose 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".

De lo actuado en el expediente se desprenden los siguientes elementos o notas características que se dan en la actividad desarrollada por la reclamante en el establecimiento sito en ... haciéndolo encajar en el epígrafe 661.2:

- Que la actividad se lleva a cabo en un local de aproximadamente 69.500 metros cuadrados de superficie.
- Que el establecimiento dispone de una gran zona de aparcamiento de vehículos para clientes.
- Que dispone de diversos servicios a disposición de los clientes como son servicios de guardería, restaurante, montaje, instalación, decoración, diseño, medición, confección, financiación, etc.
- Que la venta se realiza, en parte, en régimen de autoservicio, en parte con la asistencia de personal de venta especializado para cada uno de los departamentos.

Matizar, que si bien el empleo de una superficie extensa no determina por si solo la clasificación de la actividad comercial como "comercio mixto o integrado en grandes superficies", sí constituye un elemento esencial a la hora de su delimitación, todo ello, en relación con la idea de unidad de local y la determinación del cálculo de la cuota en función de la superficie integra del establecimiento.

Sin perjuicio de todo lo anterior, en opinión de este TEAC, en el establecimiento de la reclamante no tienen lugar dos características propias del comercio en hipermercados; i) la existencia de un amplio surtido de productos alimenticios y no alimenticios, y ii) que dicho surtido de productos sea de gran venta.

Pues bien, por lo que se refiere a la primera, resulta evidente que el establecimiento donde desarrolla su actividad comercial la reclamante no dispone de un surtido amplio de productos alimenticios y no alimenticios, pues esa supuesta amplitud de surtido únicamente puede predicarse en relación con los artículos no alimenticios (muebles, menaje del hogar, jardinería, complementos...), y no en otros donde el surtido de productos es muy inferior y, su presencia en el establecimiento, a veces, casi anecdótica. Tal es el caso de los productos alimenticios comercializados por **Q** en la "tienda ...".

Tengamos presente que cuando las Tarifas del impuesto definen qué debe entenderse por hipermercados, esto es, establecimientos que ofrecen "un surtido amplio de productos alimenticios y no alimenticios", la conjunción "y" utilizada por el legislador adquiere un marcado carácter de adición. Por lo tanto, a nuestro juicio es requisito imprescindible que en el local en cuestión se ponga a disposición de los clientes un surtido amplio de productos alimenticios para concluir que estamos en presencia de comercio en hipermercado.

En lo que respecta a que el surtido de productos sea de gran venta, se refiere a que se trate de productos de alta demanda, de consumo masivo, pudiendo destacar las siguientes características:

- Consumo inmediato: estos productos no suelen durar mucho tiempo en el hogar, están fabricados con la idea de que sean consumidos en un periodo corto de tiempo.
- Compra cotidiana: al ser productos de primera necesidad que se consumen rápidamente se adquieren por los consumidores de forma cotidiana.
- Fáciles de encontrar: puedes encontrar los productos de consumo masivo en distintos sitios sin mayor dificultad puesto que existen un sinnúmero de empresas dedicadas a este sector.
- Precio reducido: la demanda de estos productos varía en función de los precios. Todos los estratos de la sociedad los consumen de modo que tienen un precio muy asequible.

En la gran mayoría de los productos que comercializa **Q** no se dan estas características propias de productos de gran venta que, por otro lado, si se aprecian en la venta en hipermercados.

La ausencia de estas dos notas características propias del comercio en hipermercados impide encuadrar la actividad desarrollada por **Q** en el establecimiento sito en ... en el epígrafe 661.2, siendo más adecuado, a juicio de este TEAC, su clasificación en el epígrafe 661.1, definido en las Tarifas del impuesto de la siguiente manera:



"Epígrafe 661.1 Comercio en grandes almacenes, entendiéndose 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".

Esta descripción deben ponerse en relación con lo dispuesto en la primera de las Notas Comunes del Grupo 661:

"1.<sup>a</sup> 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".

Como se ha señalado anteriormente, de lo actuado en el expediente de desprenden los siguientes elementos característicos que se dan en la actividad desarrollada por la reclamante en el establecimiento de ... :

Que la actividad se lleva a cabo en un local de aproximadamente 69.500 metros cuadrados de superficie.

Que el establecimiento dispone de una gran zona de aparcamiento de vehículos para clientes.

Que dispone de diversos servicios a disposición de los clientes como son servicios de guardería, restaurante, montaje, instalación, decoración, diseño, medición, confección, financiación, etc.

Que la venta se realiza, en parte, en régimen de autoservicio, en parte con la asistencia de personal de venta especializado para cada uno de los departamentos.

Que dispone de un surtido amplio y, en general, profundo de varias gamas de productos (muebles para el hogar, muebles de oficina, artículos para el equipamiento del hogar, lámparas, productos de seguridad, alimentación y bebidas, etc.).

La existencia de departamentos múltiples (muebles, textiles del hogar, bebés, jardín, cocina y electrodomésticos, productos de baño, mascotas, ocio y artículos de viaje, bricolaje, etc.).

De acuerdo con todo lo anterior, este TEAC considera que la actividad desarrollada por **Q** en el establecimiento sito en el municipio de ... se encuadra dentro del epígrafe 661.1, "comercio en grandes almacenes". Por lo tanto, la resolución del Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, por la que se ordena la inclusión de la actividad de la reclamante dentro del epígrafe 661.2, "comercio en hipermercados", no se ajusta a derecho, debiendo anularse la resolución impugnada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.