

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC080574

DGT: 31-07-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2207/2021

SUMARIO:

IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Comercio mixto o integrado, comercio menor fuera de establecimiento permanente. Productos diversos. Venta al por menor de alimentos y bebidas, droguería y perfumería, artículos de menaje, papelería, prensa, libros y revistas, pilas bombillas y velas, y artículos de jardinería, en zonas diferenciadas. Una cadena de supermercados que cuenta con establecimientos cuya superficie es de 120 a 399 metros cuadrados y su actividad consiste, principalmente, en la venta al por menor de alimentos y bebidas, droguería y perfumería, en zonas diferenciadas y que además, de la misma forma y tipo de venta, comercializa en menor proporción artículos de menaje, papelería, prensa, libros y revistas, pilas bombillas y velas, y artículos de jardinería no debe clasificarse en el Epígrafe 661.3 de la Secc. 1.ª de las Tarifas. Aunque la cadena de supermercados manifieste que la venta al por menor se realiza sobre un surtido relativamente amplio y poco profundo de bienes de consumo, una gama de precios baja y un servicio reducido, y a la luz de las STS de 21 de mayo de 2020, recurso n.º 2767/2017 (NFJ078065) y STSJ de Andalucía (Sede en Málaga), de 22 de febrero de 2016, recurso n.º 421/2013 (NFJ067588), a juicio de este Centro Directivo y a la vista de las características de la actividad, resulta que el comercio al por menor que se ejerce en los establecimientos de referencia no puede ser calificado como comercio mixto o integrado en grandes superficies, ya que el comercio realizado por la cadena de supermercados se caracteriza por su especificidad (mayoritariamente, alimentación y bebidas, droguería y perfumería) y es ejercido en superficies de tamaño reducido. En consecuencia, se observa la realización de varias actividades de comercio al por menor y que su clasificación debe atender a la naturaleza material de las actividades comerciales que se realicen y, teniendo en cuenta que tienen todas ellas señalada cuota mínima municipal en las Tarifas, por un solo titular de las mismas en un único local, lo que dará lugar a que el sujeto pasivo satisfaga tantas cuotas mínimas municipales como actividades diferenciadas de comercio menor se realicen en cada establecimiento. Por consiguiente, el sujeto pasivo deberá darse de alta en el Epígrafe 647.3 de la Secc. 1.ª de las Tarifas del IAE «Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas, en régimen de autoservicio o mixto en superservicios, denominados así cuando la superficie de su sala de ventas se halle comprendida entre 120 y 399 metros cuadrados», por el comercio al por menor de productos alimenticios y de bebidas, así como por la venta menor de productos de droguería y perfumería, productos estos cuya venta queda facultada por la nota a dicho epígrafe. También deberá figurar en el Epígrafe 653.3 de la Secc. 1.ª «Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)», por el comercio al por menor de menaje y artículos de jardinería, ya que según esta nota este epígrafe comprende, entre otros, la venta al por menor de artículos de jardinería y artículos de mesa y cocina, siempre que en su fabricación no se empleen metales preciosos y en el Epígrafe 652.2 de la Secc. 1.ª, «Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos», cuya nota faculta al sujeto pasivo para la venta al por menor de artículos de velas y ceras, pilas y bombillas y en el Epígrafe 659.4 de la Secc. 1.ª «Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio, y artículos de dibujo y bellas artes», por la venta al por menor de papelería, prensa, libros y revistas.

PRECEPTOS:

RDLeg 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.ª, Epígrafes 647.3, 652.2, 653.3, 659.4 y 661.3 e Instrucción, reglas 3.ª, 4.ª y 10.ª.

Descripción sucinta de los hechos:

Cadena de supermercados que cuenta con establecimientos cuya superficie es de 120 a 399 metros cuadrados y su actividad consiste, principalmente, en la venta al por menor de alimentos y bebidas, droguería y perfumería, en zonas diferenciadas. Además, de la misma forma y tipo de venta, comercializa en menor proporción artículos de menaje, papelería, prensa, libros y revistas, pilas bombillas y velas, y artículos de jardinería.

Cuestión planteada:

Se desea saber si, a la luz de las sentencias dictadas por el TS (1422/2020, de 21 de mayo), TSJ Andalucía (1914/2017, de 23 de enero) y TSJ Cataluña (6705/2011, de 19 de mayo), la actividad de la sociedad consultante debe clasificarse en el epígrafe 661.3 de la sección primera de las Tarifas.

Contestación:

1º) La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, 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 aquellas, 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.”

En el apartado 1 de la regla 3ª de la citada Instrucción se establece lo siguiente: “Tienen la consideración de actividades económicas cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

La regla 4ª, que regula el régimen general de facultades, dispone en el apartado 1 “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”.

2º) El epígrafe 661.3 de la sección primera de las Tarifas, “Comercio en almacenes populares, ...”, se encuentra integrado en el grupo 661, “Comercio mixto o integrado en grandes superficies”.

El 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, por virtud de lo dispuesto en la nota 1ª de las comunes a dicho grupo, autoriza a aquellos 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, sobre esa base, 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, si se destina a oficinas, aparcamientos cubiertos, etc.

Este régimen de tributación se recoge de forma explícita en la nota 2ª de las comunes al grupo 661 donde 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, el grupo 661 se segrega en cuatro epígrafes recogiendo supuestos distintos: epígrafe 661.1, “Comercio en grandes almacenes ...”, epígrafe 661.2, “Comercio en hipermercados ...”, epígrafe 661.3, “Comercio en almacenes populares ...” y epígrafe 661.9, “Otro comercio mixto o integrado en grandes superficies ...”.

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 cuatro epígrafes se recoge una descripción pormenorizada del concepto de “gran almacén”, “hipermercado”, “almacén popular” y “otro comercio mixto o integrado en grandes superficies”, 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.

Por lo que se refiere concretamente a las características de los almacenes populares, según la descripción recogida en el epígrafe 661.3 de la sección primera se concretan en las siguientes:

- a) Ofrecen un surtido relativamente amplio de bienes de consumo.
- b) Ofrecen un surtido poco profundo de bienes de consumo.
- c) Los artículos a la venta se presentan en secciones múltiples.
- d) Venden los productos en autoservicio o en preselección.
- e) Los bienes de consumo tienen una gama de precios baja.
- f) Prestan un servicio reducido.

Los establecimientos a que se refiere la entidad consultante, y por lo que se puede apreciar de los datos aportados en el correspondiente escrito, estos reúnen las siguientes características:

- a) Se realizan, exclusivamente, operaciones de comercio menor.
- b) No se realizan prestaciones de servicios a los clientes.
- c) No se dispone de aparcamiento para vehículos de los clientes.
- d) No se ofrece un surtido amplio y poco profundo de bienes de consumo, sino que ofertan mayoritariamente productos de alimentación y bebidas, droguería y perfumería.
- e) Se ofrecen los artículos en zonas diferenciadas y se venden en régimen de venta mixto (en autoservicio y con vendedor).
- f) El comercio no se realiza en grandes superficies, sino que se trata de establecimientos con una superficie reducida (entre 120 m² y 399 m²).

Aunque la consultante manifieste que la venta al por menor se realiza sobre un surtido relativamente amplio y poco profundo de bienes de consumo, una gama de precios baja y un servicio reducido, a juicio de este Centro Directivo y a la vista de las características de la actividad objeto de consulta señaladas anteriormente, resulta que el comercio al por menor que se ejerce en los establecimientos de referencia no puede ser calificado como comercio mixto o integrado en grandes superficies, ya que el comercio realizado por la consultante se caracteriza por su especificidad (mayoritariamente, alimentación y bebidas, droguería y perfumería) y es ejercido en superficies de tamaño reducido.

En consecuencia, se observa la realización de varias actividades de comercio al por menor y que, según lo dispuesto por la regla 2ª de la Instrucción, su clasificación debe atender a la naturaleza material de las actividades comerciales que se realicen y, teniendo en cuenta que tienen todas ellas señalada cuota mínima municipal en las Tarifas, por un solo titular de las mismas en un único local, lo que dará lugar a que el sujeto pasivo satisfaga tantas cuotas mínimas municipales como actividades diferenciadas de comercio menor se realicen en cada establecimiento, de acuerdo con lo dispuesto en la regla 10ª.3 de la Instrucción.

Por consiguiente, el sujeto pasivo queda obligado a tributar por las siguientes actividades de la sección primera de las Tarifas:

- Epígrafe 647.3, "Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas, en régimen de autoservicio o mixto en superservicios, denominados así cuando la superficie de su sala de ventas se halle comprendida entre 120 y 399 metros cuadrados.", por el comercio al por menor de productos alimenticios y de bebidas, así como por la venta menor de productos de droguería y perfumería, productos estos cuya venta queda facultada por la nota a dicho epígrafe.

- Epígrafe 653.3, "Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)", por el comercio al por menor de menaje y artículos de jardinería, ya que según nota este epígrafe comprende, entre otros, la venta al por menor de artículos de jardinería y artículos de mesa y cocina, siempre que en su fabricación no se empleen metales preciosos.

- Epígrafe 652.2, "Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos", cuya nota faculta al sujeto pasivo para la venta al por menor de artículos de velas y ceras, pilas y bombillas.

- Epígrafe 659.4 "Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio, y artículos de dibujo y bellas artes", por la venta al por menor de papelería, prensa, libros y revistas.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.