

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079014

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 27 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 228/2018

SUMARIO:

IAE. Gestión censal. Tarifas. Actividades empresariales. Comercio, restaurantes y hospedaje, reparaciones. Comercio al por menor de productos alimenticios, bebidas y tabaco en EP. Comercio en hipermercados. Coincide la Sala en una parte del razonamiento de la actora cuando afirma que la Agrupación 66 de las Tarifas del Impuesto lo que quiere regular es el comercio que se realiza fuera de los cauces tradicionales y que por ello carece de sentido exigir la presencia de productos alimenticios porque lo que se pretende regular es una determinada forma de comerciar. Y tiene razón también, a juicio de la Sala, cuando afirma que la existencia del Grupo 661 no responde tanto al tipo de producto comercializado como al aspecto organizativo de la actividad y el tipo de establecimiento en el que se lleva a cabo. No compartimos esa interpretación pues va en contra del tenor literal del Epígrafe correspondiente que no admite la posibilidad de calificar como hipermercado un establecimiento que ofrezca uno u otro tipo de productos pues pretende definir precisamente el concepto de hipermercado, aquel que oferta un amplio surtido de productos alimenticios y no alimenticios de gran venta. Los locales aquí discutidos no ofertan productos alimenticios y, por tanto, no pueden encuadrarse en el Epígrafe 661.2. El hecho de que las tiendas tengan por sus dimensiones la consideración de gran superficie y que presten una serie de servicios adicionales al cliente como contempla la Nota 1ª del Grupo 661 son elementos necesarios pero que no determinan en sí mismos la inclusión en el Epígrafe 661.2 pues todos los epígrafes del grupo se vinculan a un determinado tipo de establecimiento, gran almacén, hipermercado y almacén popular, de tal manera que lo relevante es el tipo de establecimiento que se define por sus características específicas.

PRECEPTOS:

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, secc 1.ª, Epígrafe 661.2 y Agrupación 65.

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 78, 79 y 85.

PONENTE:*Don Ramón Castillo Badal.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000228 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02625/2018

Demandante: ORGANISME DE GESTIÓ TRIBUTÀRIA DE LA DIPUTACIÓ DE BARCELONA (ORGT)

Procurador: D. ARGIMIRO VÁZQUEZ GUILLÉN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Codemandado: AKI BRICOLAJE ESPAÑA SL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAMÓN CASTILLO BADAL

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS
D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS
D. MARIA JESUS VEGAS TORRES
D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veintisiete de julio de dos mil veinte.

Visto el recurso contencioso administrativo nº 228/2018 que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de ORGANISME DE GESTIÓ TRIBUTÀRIA DE LA DIPUTACIÓ DE BARCELONA (ORGT), frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de septiembre de 2017 que estima los recursos de alzada interpuestos por AKI BRICOLAGE S.L.U. contra las desestimaciones de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, expedientes número 08/10937/2010, 08/10936/2010, 08/09979/2011 y 08/09976/2011, contra las desestimaciones de los recursos de reposición interpuestos frente a las resoluciones dictadas por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, en los procedimientos de rectificación censal, por el concepto Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

En representación y defensa de la Administración demandada ha intervenido el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpuso recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad recurrente, contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de septiembre de 2017 que estima los recursos de alzada interpuestos por AKI BRICOLAGE S.L.U. contra las desestimaciones de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, expedientes número 08/10937/2010, 08/10936/2010, 08/09979/2011 y 08/09976/2011, contra las desestimaciones de los recursos de reposición interpuestos frente a las resoluciones dictadas por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, en los procedimientos de rectificación censal, por el concepto Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que, en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando en el escrito de demanda dicte sentencia por la que:

"se estime el presente recurso contencioso-administrativo y se determine que la clasificación en el seno de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas de la mercantil AKI BRICOLAGE, S.L.U. por sus establecimientos sitios en los municipios de Barberà del Vallès y Cabrera de Mar, ejercicios 2010 y 2011, es el epígrafe 661.2, y no la agrupación 65 que agrupa las actividades de "Comercio al por menor de productos industriales no alimenticias realizados en establecimientos permanentes", en todos aquellos grupos y epígrafes que recojan los productos concretos que son de su negocio, como fija la resolución impugnada dictada por el TEAC ."

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, interesando la confirmación de la resolución impugnada.

Por su parte, la codemandada AKI BRICOLAJE ESPAÑA SL contestó la demanda solicitando a la Sala:

"acuerde dictar fallo en el que desestime la demanda presentada y confirme la resolución acumulada del Tribunal Económico Administrativo Central nº 00/01910/2014 (00/02603/2014, 00/04552/2015 y 00/04572/2016), según los razonamientos puestos de manifiesto en los anteriores fundamentos."

Tercero.

Mediante auto de 11 de enero de 2019, se acordó denegar el recibimiento del proceso a prueba sin perjuicio de tener por reproducidos los documentos obrantes en el expediente administrativo, así como unidos y reproducidos los documentos aportados con el escrito de demanda sin prejuzgar sobre su valoración a efectos probatorios y, una vez evacuados por las partes por escrito y por su orden sus escritos de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar para votación y fallo el día 22 de julio 2.020.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso administrativo el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de septiembre de 2017, que estima los recursos de alzada interpuestos por AKI BRICOLAGE S.L.U. contra las desestimaciones de las reclamaciones económico-, administrativas interpuestas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, expedientes número 08/10937/2010, 08/10936/2010, 08/09979/2011 y 08/09976/2011, contra las desestimaciones de los recursos de reposición interpuestos frente a las resoluciones dictadas por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, en los procedimientos de rectificación censal, por el concepto Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Segundo.

Del examen de las actuaciones resulta que, previa instrucción de los correspondientes procedimientos administrativos de rectificación censal, el órgano citado de la Diputación de Barcelona dicta resoluciones en las

que se acuerda la inclusión de los establecimientos comerciales de AKI BRICOLAJE, sitios en los municipios de Barberà del Vallés (para los ejercicios 2010 y 2011), y Cabrera de Mar (para los ejercicios 2009 y 2011), en el epígrafe 661.2 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Con carácter anterior, el mismo criterio que el utilizado ahora para dicha inclusión fue empleado con respecto a la sociedad AKI BRICOLAJE S.A, antecesora de AKI BRICOLAJE S.L, en los procedimientos inspectores referentes a los ejercicios 1999 a 2002, por la realización de las mismas actividades, y que finalizaron con sendas actas de disconformidad.

Disconforme con las resoluciones citadas, AKI BRICOLAJE interpone recursos potestativos de reposición, los cuales son desestimados.

AKI BRICOLAJE presenta reclamaciones económico administrativas que fueron desestimadas los días 25 de julio de 2013 y 24 de julio de 2014, por el TEAR de Cataluña.

Contra esas resoluciones se interpuso recurso de alzada ante el TEAC.

El acuerdo del TEAC aquí recurrido explica que:

La cuestión a resolver es si las actividades realizadas por la recurrente han de ser clasificadas en el epígrafe 661.2 del IAE, o bien en uno o varios de los contenidos en el grupo 65 del mismo impuesto.

"este Tribunal comparte el criterio del recurrente en el sentido de no considerar como "comercio en hipermercados" las actividades económicas realizadas, por cuanto la literalidad de la norma hace referencia, en todo caso, a la venta en el establecimiento de "productos alimenticios y no alimenticios", lo que excluye automáticamente la aplicación del mismo. Este juicio es compartido por la Dirección General de Tributos al analizar la aplicación del epígrafe 662.2, "Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1", en el que como se observa también se establece la previsión de venta de alimentos en dichos establecimientos, en diversas contestaciones a consultas vinculantes (V1350-05, de 6 de julio de 2005, y V2129-09, de 23 de septiembre de 2009), en las que se establece invariablemente lo siguiente:

"(...) para que se dé este tipo de comercio minorista deben concurrir los requisitos de variedad, rotación e integración y, en todo caso, deben incluirse entre los productos comercializados alimentación y bebidas".

La presente exclusión, además, es determinada en las contestaciones a consultas vinculantes V2591-14, de 2 de octubre de 2014, V3300-14, de 10 de diciembre de 2014, y V0793-15, de 12 de marzo de 2015, respecto a empresas dedicadas al comercio al por menor de artículos y productos relacionados con el bricolaje. Este criterio, por otro lado, lleva implícita la consideración de la superficie de los locales como un elemento más, pero no único, para incardinar las actividades realizadas en el grupo 661, ya que además de exigirse la gran Superficie del recinto se han de realizar actividades de comercio mixto o integrado. Por ello, el hecho de que los locales del reclamante sean considerados como grandes superficies, no es razón suficiente para otorgar la denominación de "gran almacén", "almacén popular", o "hipermércado" a los mismos, para su inclusión en el grupo 661.

Interesante es, también, el criterio establecido en contestación a consulta vinculante V0279-06, de 14 de febrero de 2006, en el que se definen las características que acompañan a los locales de los epígrafes 661.2 y 661.3, "hipermercados" y "almacenes populares":

"Se deberá causar alta en el epígrafe 661.2 la actividad que consista en el comercio mixto o integrado ya definido, en grandes superficies con local que puede superar los 30.000 metros cuadrados de superficie, en el que se ofrezca un amplio surtido de productos alimenticios y no alimenticios de gran venta.

Se deberá causar alta en el epígrafe 661.3 la actividad que consista en el comercio mixto o integrado en grandes superficies, que pueden exceder los 5.000 metros cuadrados (superficie bastante más reducida que la que puede exceder en el epígrafe 661.2), ofreciendo un surtido relativamente amplio y poco profundo de artículos (en comparación con el epígrafe 661.2, cuyo surtido es claramente amplio) y con una gama de precios baja y un servicio reducido".

A la vista de lo anterior los locales del recurrente no pueden considerarse como "hipermercados" ni, por tanto, puede clasificarse su actividad de comercialización en el epígrafe 661.2, tal y como pretende el órgano administrativo y confirma el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Por último, en la contestación a consulta vinculante V0793-15. de 12 de marzo de 2015, se analiza un supuesto similar al actual, en el que una sociedad se dedica al comercio al por menor tanto de artículos de bricolaje propiamente dichos, como de productos para la construcción, reparación y equipamiento de viviendas. En la misma se determina lo siguiente:

"A la vista de la amplia exposición de las circunstancias que concurren en el ejercicio de la actividad comercial de la entidad consultante en sus locales situados en territorio nacional (en total 56), se puede concluir que en dichos establecimientos se desarrollan actividades que no coinciden con el contenido de ninguno de los epígrafes del grupo 661 de la sección primera, ya que los productos que ponen a la venta, fundamentalmente, son para la construcción, reparación y equipamiento de viviendas, por lo que, para clasificar las actividades ejercidas en el mismo, habrá de estar a la naturaleza material de cada una de ellas.

Expuesto lo anterior, y teniendo en cuenta que la consultante realiza distintas modalidades de comercio al por menor, deberá figurar dada de alta en la matrícula del Impuesto y tributar por todas y cada una de las rúbricas de la sección primera de las Tarifas que clasifiquen tales actividades comerciales.

A continuación, relaciona a título de ejemplo diversos epígrafes del impuesto en el cual habría de darse de alta, como el epígrafe 652.2, el epígrafe 653.1, el epígrafe 653.2, el epígrafe 653.3, el epígrafe 653.4, el epígrafe 653.5, y el epígrafe 659.7, que engloban la comercialización de prácticamente todos los productos a que se refiere el órgano administrativo en el fundamento de derecho tercero de la presente resolución (bricolaje, jardinería, construcción, decoración, mobiliario, ferretería, para piscinas, etc.).

En este sentido, la agrupación 65 engloba las actividades de "Comercio al por menor de productos industriales no alimenticios realizado en establecimientos permanentes", requisitos que cumple el recurrente, por lo que se le habrán de aplicar todos aquellos grupos y epígrafes que recojan los productos concretos que son de su negocio, y no sólo el grupo 653.

En definitiva, en el supuesto actual resulta más apropiado la clasificación de las actividades del interesado en todos y cada uno de aquellos epígrafes que, a la vista del texto de los mismos, engloben los productos comercializados, así como en aquellos en los que se recojan las prestaciones de servicio accesorias que realicen, por quedar excluida, como se ha expuesto, la consideración de los locales de este como "gran superficie" a efectos de aplicación de los epígrafes del grupo 661, "Comercio mixto o integrado en grandes superficies".

Siendo éste el acuerdo del TEAC que aquí se impugna.

Tercero.

En la demanda, el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, parte recurrente, explica que cuando se habla en el epígrafe 661.2 de productos alimenticios y no alimenticios, lo que se requiere es la comercialización de un surtido amplio de uno de estos tipos de artículos con posibilidad de que sean los dos pero no necesariamente y ello porque la existencia del grupo 661 no responde tanto al tipo de producto comercializado como al aspecto organizativo de la actividad y el tipo de establecimiento en el que se lleva a cabo. Además, entiende que no es preciso que se realicen todas y cada una de las actividades complementarias que se recogen en la nota primera de las comunes al grupo 661, es decir, el 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.

A su juicio, la Agrupación 66 de las Tarifas del Impuesto lo que quiere regular es el comercio que se realiza fuera de los cauces tradicionales y por ello carece de sentido exigir la presencia de productos alimenticios porque lo que se pretende regular es una determinada forma de comerciar.

Destaca que la variedad de productos, en calidad y en cantidad, de la actora trasciende del municipio en el que se ubica, por lo que su tributación no puede ser la misma que la de otro comerciante minorista que no puede captar, en general, más público que el que se ubique en su propio municipio. Un establecimiento de esta categoría no ostenta la misma capacidad económica que un comercio minorista, al que le es imposible disponer de todas las especialidades en cuanto a productos ofertados, y de encuadrarlos en el grupo propuesto por la resolución recurrida implicaría una actuación en contra de los principios de igualdad y de capacidad económica.

Añade que la actividad desarrollada en los centros que tiene AKI BRICOLAJE en los municipios de Barberà del Vallès (de 10.000 metros cuadrados) y de Cabrera de Mar (de 4.300 metros cuadrados), se

caracteriza porque la venta se realiza en régimen de autoservicio, existiendo personal de venta que asesora y asiste al cliente cuanto este lo solicita, la enorme variedad de los productos comercializados que describe, la realización de algunas actividades de fabricación como marcos para cuadros, corte y adaptación de elementos de madera y vidrio, encolado de bordes, etc.

Finalmente, destaca que la actividad que realiza AKI BRICOLAJE incorpora la prestación de diferentes servicios a los clientes como el alquiler de furgonetas y de maquinaria, el transporte a domicilio, el aparcamiento gratuito, la financiación de las compras, etc.

A su juicio, la actividad de AKI BRICOLAJE tiene dos aspectos clave que ubican la clasificación en el epígrafe 661.2: El hecho de prestarse desde una gran superficie y el modus operandi, ya que su actividad es bastante más extensa y compleja que la de un sencillo comercio minorista.

Destaca que las tiendas de AKI son grandes establecimientos comerciales territoriales según el artículo 6 del Decreto-ley 1/2009, de 22 de diciembre, de Ordenación de los equipamientos comerciales -en cumplimiento de la Ley estatal 7/1986, de 15 de enero, de Ordenación del comercio minorista - al tener una superficie de venta superior a 2.500 metros cuadrados.

Entiende que, como gran superficie especializada en bricolaje, y por el conjunto de servicios y productos que ofrece presenta una actividad distinta y diferenciada del comercio menor. Y por ello debe incluirse dentro del epígrafe 661.2 por ser la calificación más adecuada atendida la naturaleza del IAE.

Cuarto.

El Abogado del Estado se opone al recurso e interesa su desestimación asumiendo los razonamientos de la resolución recurrida.

Quinto.

El codemandado, AKI BRICOLAJE ESPAÑA SL. plantea la inadmisión del recurso y seguidamente solicita su desestimación. En síntesis, rechaza que le sea de aplicación el epígrafe 661.2, porque no desarrolla su actividad en un hipermercado, solo comercializa al por menor, con carácter principal en el sentido de actividad esencial o fundamental, un solo tipo o gama de productos (en ningún caso alimenticios), que son los destinados al bricolaje.

Añade que, la clasificación en este epígrafe no viene determinada por la calificación formal del establecimiento sino por el contenido material de la actividad que en él se desarrolle y la sujeción a este epígrafe vendrá determinada por la coincidencia que debe existir entre el contenido real de la actividad que desarrolle el establecimiento, y la descripción conceptual del epígrafe. En este sentido, no coincide la actividad de AKI con el concepto que describe el citado epígrafe.

Sexto.

Debemos comenzar rechazando la inadmisión del recurso que solicita AKI BRICOLAJE al entender que habiendo estimado el TEAC su pretensión, el Organismo de Gestión no puede recurrir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa los actos favorable a los contribuyentes sin declararlos previamente lesivos al interés público.

Tal causa de inadmisión se plantea en el escrito de conclusiones, de forma extemporánea y, además, el TEAC no ha dictado ningún acto favorable pues se ha limitado a estimar el recurso de alzada interpuesto por AKI BRICOLAJE contra la resolución del TEAR de Cataluña, que resultaría firme de no ser recurrido en vía contencioso administrativa.

Es lo que ha sucedido en el presente caso en el que el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación Barcelona que ostenta tanto la gestión censal como la tributaria del Impuesto Sobre Actividades Económicas tiene un evidente interés en anular la resolución del TEAC que había anulado a su vez la del TEAR de Cataluña que había confirmado las resoluciones del Organismo de rectificación censal de inclusión de los establecimientos comerciales de AKI BRICOLAJE ESPAÑA S.L., sitos en los municipios de Barberà del Vallés (para los ejercicios 2010 y 2011), y Cabrera de Mar (para los ejercicios 2009 y 2011), en el epígrafe 661.2 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Séptimo.

El art. 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004 define el hecho imponible del IAE como 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.

El art. 79 dice que el contenido de las actividades gravadas se definirá en las tarifas del impuesto.

El art. 85, dispone en lo que aquí interesa que:

1. Las tarifas del impuesto, en las que se fijarán las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarán por real decreto legislativo del Gobierno, que será dictado en virtud de la presente delegación legislativa al amparo de lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución. La fijación de las cuotas mínimas se ajustará a las bases siguientes:

Primera.-Delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento del devengo del impuesto.

Segunda.-Los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas se ordenarán, en lo posible, con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Tercera.-Determinación de aquellas actividades o modalidades de estas a las que por su escaso rendimiento económico se les señale cuota cero.

Cuarta.-Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por ciento del beneficio medio presunto de la actividad gravada, y en su fijación se tendrá en cuenta, además de lo previsto en la base primera anterior, la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas.

Coincide la Sala en una parte del razonamiento de la actora cuando afirma que la Agrupación 66 de las Tarifas del Impuesto lo que quiere regular es el comercio que se realiza fuera de los cauces tradicionales y que por ello carece de sentido exigir la presencia de productos alimenticios porque lo que se pretende regular es una determinada forma de comerciar.

Efectivamente, si acudimos a las tarifas del Impuesto fijadas en el Real Decreto vemos como la agrupación 66 comprende:

Comercio mixto o integrado (en grandes almacenes, hipermercados y almacenes populares); comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente (ambulancia, mercadillos y mercados ocasionales o periódicos); comercio en régimen de expositores en depósito y mediante aparatos automáticos; comercio al por menor por correo y catálogo de productos diversos.

Y tiene razón también, a juicio de la Sala, cuando afirma que la existencia del grupo 661 no responde tanto al tipo de producto comercializado como al aspecto organizativo de la actividad y el tipo de establecimiento en el que se lleva a cabo.

El grupo 661. Comercio mixto o integrado en grandes superficies, comprende tres epígrafes:

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."

Y, en lo que aquí interesa, existe una nota común a este grupo 661:

"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",

Por lo tanto, coincidimos con la actora en que el grupo 66 comprende unas determinadas formas de actividad comercial diferentes a la tradicional y en el grupo 661 se distinguen tres tipos de centro comerciales que se caracterizan por integrarse en grandes superficies, por la gama de productos que ofrecen, la asistencia de personal de venta o régimen de autoservicio y la posibilidad común a todas ellas de prestar una serie de servicios como aparcamiento, cafetería- restaurante, salones de peluquería y belleza, agencia de viajes, etc.

Ahora bien, centrándonos en el epígrafe 661.2 lo anterior no significa que la actividad desarrollada por AKI BRICOLAJE ESPAÑA SL en sus locales de Barberà del Vallès y de Cabrera de Mar encaje en ese epígrafe, limitado a los hipermercados.

Sostiene la actora que " cuando se habla en el epígrafe 661.2 de productos alimenticios y no alimenticios, lo que se requiere es la comercialización de un surtido amplio de uno de estos tipos de artículos con posibilidad de que sean los dos, pero no necesariamente".

No compartimos esa interpretación pues va en contra del tenor literal del epígrafe correspondiente que no admite la posibilidad de calificar como hipermercado un establecimiento que ofrezca uno u otro tipo de productos pues pretende definir precisamente el concepto de hipermercado, aquel que oferta un amplio surtido de productos alimenticios y no alimenticios de gran venta.

Los locales aquí discutidos no ofertan productos alimenticios y, por tanto, no pueden encuadrarse en el epígrafe 661.2.

Octavo.

A partir de aquí, destaca la parte recurrente algunas características de la actividad que realiza AKI BRICOLAJE ESPAÑA SL en los locales antes citados que justifican su inclusión en el epígrafe 661.2 como la venta en régimen de autoservicio, disponiendo no obstante de personal de venta que asesora y asiste al cliente cuanto este lo solicita, la gran variedad (que enumera) de los productos comercializados y la prestación de una serie de servicios a los clientes como el alquiler de furgonetas y maquinaria, el transporte a domicilio, aparcamiento gratuito o la financiación de las compras, que ponen de manifiesto, a su juicio, una diferente forma de realizar la actividad comercial que junto con la nota de la gran superficie, justifican su encaje en el epígrafe 661.2.

Ahora bien, el hecho de que las tiendas citadas tengan por sus dimensiones la consideración de gran superficie y que presten una serie de servicios adicionales al cliente como contempla la Nota 1ª del Grupo 661 son elementos necesarios pero que no determinan en sí mismos la inclusión en el epígrafe 661.2 pues todos los epígrafes del grupo se vinculan a un determinado tipo de establecimiento, gran almacén, hipermercado y almacén popular, de tal manera que lo relevante es el tipo de establecimiento que se define por sus características específicas.

En el caso del hipermercado, este se caracteriza por ofrecer o poner a disposición de los clientes una gran variedad de productos de diferente naturaleza. Por un lado, de alimentación (incluyendo cárnicos, pescado, frutas y verduras frescas, congelados y una amplia gama de productos comestibles) y de no alimentación (ropa, electrodomésticos, perfumería, equipamiento del hogar, imagen y sonido, etc).

Esa variedad de productos de diferente naturaleza (alimenticios y no alimenticios) no concurre en las tiendas de AKI BRICOLAJE que oferta dentro de una gran variedad, eso sí, productos de la misma gama (bricolaje). Por esa razón, no reúne el concepto de hipermercado porque no comercializa productos alimenticios ni varias gamas de productos, sino exclusivamente una de ellas, los productos relacionados con el bricolaje y, en consecuencia, con independencia de la superficie de las tiendas y los servicios adicionales que presta a los

clientes, la actividad realizada no puede integrarse en el epígrafe 661.2 al no reunir dichos establecimientos la condición de hipermercado por ausencia de un elemento esencial.

A juicio de la Sala, aunque los establecimientos aquí discutidos y las características y servicios que presta AKI BRICOLAJE en el ejercicio de su actividad comercial pudieran hacer pensar en la aplicación del epígrafe 661.2 lo cierto es que el Legislador ha definido de manera precisa las características del establecimiento comercial al que se refiere, el hipermercado, que aquel no reúne lo cual no significa que no haya contemplado el ejercicio de tal actividad y prueba de ello es que mediante el artículo 75.uno.21º de la Ley 39/1992 añadió el Ep ígrafe 653.6. Comercio al por menor de artículos de «bricolaje», que no obstante la amplitud del concepto, no excluye la posibilidad de aplicar al recurrente todos aquellos grupos y epígrafes que recojan los productos concretos que son de su actividad.

Noveno.

Finalmente, debemos hacer referencia al acuerdo del TEAC de 21 de noviembre de 2019 que el Organismo de Gestión Tributaria aporta, al amparo del art. 56.4 de la Ley Jurisdiccional.

El citado acuerdo responde a la solicitud de aclaración que formuló el Organismo de Gestión al acuerdo del TEAC que constituye el objeto del presente recurso.

Concretamente, solicitaba que, por el TEAC, se aclarara el acuerdo aquí recurrido de 21 de septiembre de 2017 y se determinara todas las rúbricas de comercio al por menor y de los servicios complementarios por los cuales se debe incluir a los establecimientos de AKI BRICOLA ESPAÑA SL en la matrícula. Definir si los epígrafes citados a modo de ejemplo son aplicables a ese caso y establecer los periodos impositivos a los que se extienden las modificaciones de epígrafe.

El TEAC, en este nuevo acuerdo de 21 de noviembre de 2019, advierte que la aclaración no puede ir más allá de precisar los términos de la resolución a fin de dar exacto cumplimiento a lo ordenado en el fallo cuya aclaración se solicita.

Recuerda, que, en ningún caso las actividades pueden encuadrarse en el epígrafe correspondiente a "hipermercados" y a partir de ahí establece unos criterios que requieren de una ulterior comprobación.

Por lo tanto, como la cuestión relativa a la no inclusión de la actividad en el epígrafe 661.2 que es el objeto del presente recurso no se ve alterada por el acuerdo de 21 de noviembre de 2019, no resulta aplicable el art. 56.4 de la Ley Jurisdiccional pues se ha aportado después del trámite de conclusiones y además, ese acuerdo no tiene por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en los escritos de contestación a la demanda que versan sobre la inclusión o no de la actividad en el citado epígrafe, en definitiva, la pretensión actora y solo tangencialmente se alude a la posibilidad de incluirla en otros.

Procede en consecuencia desestimar el recurso y confirmar la resolución recurrida por ser conforme a derecho.

Décimo.

Da da la desestimación del recurso procede la imposición de costas a la parte recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de ORGANISME DE GESTIÓ TRIBUTÀRIA DE LA DIPUTACIÓ DE BARCELONA (ORGT), frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de septiembre de 2017 que estima los recursos de alzada interpuestos por AKI BRICOLAGE S.L.U. contra las desestimaciones de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, expedientes número 08/10937/2010, 08/10936/2010, 08/09979/2011 y 08/09976/2011, contra las desestimaciones de los recursos de

reposición interpuestos frente a las resoluciones dictadas por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, en los procedimientos de rectificación censal, por el concepto Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2009, 2010 y 2011, resolución que declaramos conforme a derecho.

2º.- Con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 08/09/2020 doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.