

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de octubre de 2025

Sala 2.^a

R.G. 441/2025

SUMARIO:

IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Actividades empresariales. Comercio al por mayor. Corners o stands de venta. En el caso de aquellas entidades que disponen de corners o stands de venta en establecimientos propiedad de otras entidades, hay que acudir a la naturaleza económica de la transacción que realizan respecto del cliente final para calificar su actividad comercial como mayorista o minorista. Así, en el caso de que la transacción económica realizada por estas entidades sea la venta directa al cliente que adquiere el producto, la actividad se deberá calificar como comercio al por menor, pero, si por el contrario, la venta se produce a otra entidad, en este caso al gran almacén que cede el espacio donde se coloca el stand, la actividad comercial debe calificarse como mayorista, pues es esa otra entidad la que se encarga de realizar la venta al cliente final. Todo ello con independencia de si el personal encargado de promocionar los productos exhibidos en el stand y formalizar la venta con el cliente que los adquiere depende de una u otra entidad.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el recurso 00-00441-2025-00 interpuesto en fecha 07-01-2025 contra la resolución económico administrativa dictada el 28 de noviembre de 2024 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana que desestima la reclamación 03/2241/2023 interpuesta por la entidad interesada contra la desestimación del recurso de reposición presentado contra el Decreto del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 por el que se acordaba la inclusión en el epígrafe 613.1 "*Comercio al por mayor de toda clase de productos textiles, de confección, calzado y artículos de cuero*" de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 2019 a 2022.

SEGUNDO.- Tras iniciarse actuaciones inspectoras por parte de la Inspección de los Tributos del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 con objeto de comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad **QR S.L.** (en adelante, **QR**) en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, **IAE**), por las actividades ejercidas desde el local sito en **NH, S.A.** ... **DIRECCIÓN_1**, el 16 de enero de 2023 se dictó acta de disconformidad en la que se proponía la inclusión de la actividad de la entidad en el epígrafe 613.1 "*Comercio al por mayor de toda clase de prendas*" de las Tarifas del Impuesto para los ejercicios 2019 a 2022, la exclusión del epígrafe 651.2 "*Comercio al por menor de prendas de vestir y tocado*" con efectos desde el 31 de diciembre de 2018 así como la correspondiente liquidación de los ejercicios en cuestión por importe de 5.115,72 euros.

TERCERO.- Una vez presentadas alegaciones por parte de la interesada, mediante Decreto de la Concejala Delegada de Economía y Hacienda de fecha ... de 2023, notificado el día 17 del mismo mes, se aprobaba resolución en los mismos términos que los propuestos en el acta.

CUARTO.- Contra la resolución anterior, **QR** presentó recurso de reposición, insistiendo en que la actividad realizada en el centro comercial sito en ... **DIRECCIÓN_1** debía aforarse en el epígrafe del comercio al por menor ya que el objetivo perseguido en las operaciones comerciales entre **QR** y **NH** (en adelante, **NH**) es la venta final al consumidor persona física. Señalaba además que la duración de las ventas entre **QR** y **NH** se limita a un corto espacio de tiempo en que se procesa telemáticamente la transacción cuando el consumidor final procede al pago.

El mencionado recurso de reposición fue desestimado mediante Decreto de la Concejala de Economía y Hacienda del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 de fecha ... de 2023.

QUINTO.- Disconforme con la desestimación del recurso de reposición en lo que a la cuestión censal se refiere, el 24 de abril de 2023 presentó reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que registró la reclamación con número R.G.:03/2241/2023.

El Tribunal Regional desestimó las alegaciones presentadas por la reclamante mediante resolución de fecha 28 de noviembre de 2024.

SEXTO.- Nuevamente disconforme, el 7 de enero de 2025 interpuso el presente recurso de alzada, que fue registrado ante este Tribunal Central con número R.G.: 00/441/2025.

Síguenos en...



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la adecuación a derecho de la resolución económico administrativa citada en el encabezamiento.

TERCERO.- Alega en primer lugar la recurrente la improcedencia de cursar alta en el epígrafe 613.1 "*Comercio al por mayor de toda clase de prendas*" de las Tarifas del IAE por la actividad comercial que realiza en el *corner* situado dentro del centro comercial sito en ... DIRECCIÓN_1, en virtud del contrato celebrado con **NH** y que consta en el expediente, pues considera que la misma debería calificarse como comercio al por menor por los siguientes motivos:

- No hay transmisión de productos por parte de **QR** SL a **NH** con la finalidad de que **NH** los revenda en su establecimiento bajo su cuenta y riesgo y con sus propios medios humanos y materiales, sino que simplemente se utiliza su espacio a través de un contrato de "arrendamiento".
- **NH** no realiza labores de venta, atención al consumidor ni decoración del stand según las directrices de **QR** SL en armonía con los restantes puntos de venta de la compañía, ya se trate de tiendas a pie de calle, en *corners* de **NH** o en centros comerciales, sino que es **QR** SL quien contrata a sus propios empleados para atender sus puntos de venta en **NH**.
- **QR** SL es propietario de los productos hasta el momento de su venta y entrega al cliente final y, así mismo, asume la responsabilidad sobre los mismos tanto mientras es su propietaria en el *corner* como en caso de devolución por parte de los clientes finales.

Señala que otro aspecto relevante es que en todos los puntos de venta de **QR** los clientes son atendidos por personal propio, quien los acompaña y asesora durante el proceso de compra, gestiona la venta, realiza el cobro y sirve el producto. La única diferencia entre una tienda situada en un local en la calle o centro comercial y un *stand* o *corner* en **NH** es que, en los *corners* del **NH**, el propio **NH** actúa como un intermediario entre el cliente y **QR** a la hora de gestionar el cobro. A su juicio la configuración de **QR** como comerciante minorista a efectos del IAE, en uno y otro caso, no debería quedar desvirtuada por la mera forma contractual pactada con **NH** para disponer de un espacio físico en sus superficies comerciales, pues debe primar el fondo económico perseguido por las partes.

En relación con la actividad que ejerce en el espacio habilitado por **NH** en MUNICIPIO_1, entiende la interesada que es **QR** quien lleva a cabo la actividad consistente en la exhibición y promoción de sus productos para la venta de los mismos al consumidor final disponiendo de personal propio, y, por lo tanto, organizando por cuenta propia sus recursos humanos y medios de producción para que los productos de la firma sean adquiridos por el consumidor final.

En apoyo de sus argumentos cita la consulta V2301-10, de 26 de octubre de la Dirección General de Tributos que considera que, para el caso de una entidad que tiene por objeto el comercio de prendas de vestir en unos grandes almacenes a cuyo efecto los grandes almacenes ceden un espacio en sus establecimientos para la exhibición y promoción de sus productos, el carácter minorista de la actividad de venta realizada por la entidad no puede verse alterado por el hecho de que se utilicen la infraestructura y los medios de unos grandes almacenes para llevarla a cabo si se organiza por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos con el fin de que los productos sean adquiridos por el consumidor final.

Por el contrario, el Ayuntamiento considera que la actividad comercial realizada por la interesada en el *corner* de que dispone en el mencionado centro comercial de MUNICIPIO_1 debe encuadrarse dentro del epígrafe 613.1 "*Comercio al por mayor de toda clase de productos textiles, de confección, calzado y artículos de cuero*" puesto que la actividad que realiza **QR** es el suministro a **NH** de bolsos, zapatos, ropa y accesorios de la marca **QR** para su comercialización en un *stand* de venta ubicado en tal centro comercial. Señala el Ayuntamiento que el contrato firmado entre las partes en fecha ... de 2011 deja claro que, si bien el personal del *stand* promociona los productos de la marca, su adquisición no opera directamente entre el titular del *stand* y el cliente sino entre **NH** y el cliente, que **NH** adquiere el producto para su reventa inmediata a los clientes y que es **NH** quien expide el *ticket* de venta, que a efectos de garantía y cumplimiento de la normativa de facturación va con los datos de **NH** y no de **QR**.

Por ser **NH** el destinatario de las operaciones de venta que realiza **QR**, además de por el hecho de que **QR** debe facturar mensualmente dichos productos adquiridos por **NH**, entiende el Ayuntamiento que la actividad comercial de **QR** debe calificarse como de comercio mayorista, y clasificarse a efectos del IAE

en el epígrafe 613.1 "Comercio al por mayor de toda clase de productos textiles, de confección, calzado y artículos de cuero".

El Ayuntamiento considera que el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante señalada por la interesada se ha visto superado por haber sido publicadas con posterioridad otras dos consultas vinculantes, la V2223-17 de 5 de septiembre y la V0678-22 de 29 de marzo, y cuyas conclusiones resultan de aplicación al caso.

En la consulta V2223-17 la consultante es una mercantil cuya actividad consiste en la venta minorista de joyería que está dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas el epígrafe 659.5 en el territorio español y en el epígrafe 619.3 en COMUNIDAD_AUT._1 En COMUNIDAD_AUT._1 dicha actividad la desarrolla a través de un *stand* instalado en unos grandes almacenes propiedad de otra sociedad mercantil con la que la consultante suscribe un acuerdo. En base a dicho acuerdo la consultante tiene derecho a ocupar un espacio en los grandes almacenes y se encarga de la promoción de sus productos si bien, en el momento de efectuar una venta, la sociedad propietaria de los grandes almacenes adquiere el producto y lo revende en el mismo momento al cliente en su propio nombre.

La conclusión alcanzada por la DGT es la siguiente:

"(...) Con arreglo a todo lo anteriormente expuesto, si, como parece desprenderse del texto de la consulta, la entidad consultante deposita los artículos de joyería, relojería y bisutería objeto de su actividad comercial en los almacenes de una empresa que es compradora de dichos artículos, en la medida en que esta última los vende en sus propios establecimientos, utilizando personal asalariado de la entidad proveedora consultante, ésta está obligada a presentar declaración de alta, y a contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas:

- Por el epígrafe 619.3 de la sección primera de las Tarifas, "Comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y de relojería", en relación a la actividad de comercio al por mayor de artículos de joyería, relojería y bisutería.

- Por el epígrafe 849.6 de la citada sección primera, "Servicios de colocación y suministro de personal", en relación a la prestación de servicios de cesión de su propio personal en el stand ubicado en los grandes almacenes.

(...)".

En la consulta V0678-22 citada, la consultante señala haber firmado un contrato con unos grandes almacenes por el cual el gran almacén le cede un espacio donde pondrá un *stand*, en el que realizará la exposición y demostración al público de sus productos (prendas de vestir). Es la consultante la encargada del coste del montaje, decoración y mobiliario del *stand* y de la gestión del *stock*. No tiene ningún trabajador en dicho *stand*, por lo que las tareas de exhibición, gestión y venta de los productos serán llevadas a cabo por personal del gran almacén.

En el momento en que un cliente adquiere el producto, el gran almacén adquiere el producto a la consultante. Los productos del *stand* son propiedad de la consultante hasta su venta al gran almacén y la venta inmediata de éste al cliente.

Y la conclusión alcanzada por el centro directivo va en el mismo sentido que en la consulta anterior, la actividad que realiza la consultante debe considerarse de comercio al por mayor por los siguientes motivos:

"(...) Trasladando todo lo anterior al caso objeto de consulta, a efectos del IAE, la consultante realiza una actividad de comercio al por mayor, debido a que comercializa las prendas de vestir con un establecimiento dedicado a la reventa y no directamente con el cliente para su uso o consumo directo.

Por tanto, la sociedad consultante deberá darse de alta en la rúbrica o rúbricas del comercio al por mayor que correspondan a los bienes que efectivamente comercialice.

(...)".

De la lectura de las dos consultas de la DGT se deriva que la calificación como mayorista de la actividad comercial realizada por las consultantes viene determinada por ser el propio gran almacén el destinatario de las operaciones de venta, siendo indiferente que los medios personales encargados de la promoción y venta de los productos sean del gran almacén que cede el espacio o de la entidad que coloca el *stand*, pues la conclusión alcanzada en ambos casos es la misma siendo la intervención de los recursos humanos distinta en cada caso.

En el caso que nos ocupa, el destinatario de las operaciones de venta realizadas por **QR** es el gran almacén, tal y como se establece en las cláusulas 7 y 11 del contrato suscrito entre **QR** y **NH** el ... de 2011.

*"Adquisición de los productos por **NH**, SA"*

*"7.1 "En el momento en que un cliente haya solicitado un Producto en firme del personal de un Stand, **NH**, S.A. adquirirá dicho Producto de **QR**, S.L.U., sirviendo de justificante de la operación, el registro de la misma en la terminal de venta asignado al Stand.*

*Los Productos de los Stands seguirán siendo propiedad **QR**, S.L.U., en todo momento, hasta su venta a **NH**, S.A y la venta inmediata de ésta al cliente.*

7.2 Será por cuenta de NH, S.A la relación como vendedor con el cliente, así como la repercusión e ingreso del impuesto indirecto correspondiente a la venta.

7.3 QR, S.L.U, facturará mensualmente los Productos adquiridos por NH, S.A, incrementados en su correspondiente IVA...."

La operativa expuesta en el contrato suscrito entre las partes es clara, existen dos ventas, la que realiza QR a NH, y la que inmediatamente después realiza NH con el cliente final. De acuerdo con los términos del contrato, en primer lugar NH adquiere el producto de QR, quedando registrada dicha operación en el terminal de venta del stand y a continuación NH vende dicho producto al consumidor final, siendo NH quien repercute el impuesto indirecto al cliente, pues es quien asume la posición de vendedor con el cliente.

Es decir, que QR vende el producto al gran almacén, quien a su vez lo vende al cliente, encajando de esta forma la actividad realizada por QR en la definición de comercio al por mayor contenida en el apartado 2 C) de la Regla 4ª del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas que señala lo siguiente:

"(...) El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de comercio al por mayor faculta para la venta al por menor, así como para la importación y exportación de las materias o productos objeto de aquéllas.

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se considera comercio al por mayor el realizado con:

a) Los establecimientos y almacenes dedicados a la reventa para su surtido.

(...)".

La venta de los productos exhibidos en el stand de que dispone QR a NH, entidad dedicada la reventa y encuadrada en el Grupo 661 de las Tarifas del Impuesto, determina que la actividad que realiza QR deba ser considerada como comercio al por mayor, debiendo darse de alta en aquel epígrafe de los contenidos en la Instrucción del impuesto que mejor se adecúe a los productos que comercializa, en este caso el epígrafe el 613.1 por tratarse de productos textiles, de confección, calzado y artículos de cuero.

En definitiva, en el caso de aquellas entidades que disponen de *corners* o *stands* de venta en establecimientos propiedad de otras entidades, hay que acudir a la naturaleza económica de la transacción que realizan respecto del cliente final para calificar su actividad comercial como mayorista o minorista. Así, en el caso de que la transacción económica realizada por estas entidades sea la venta directa al cliente que adquiere el producto la actividad se deberá calificar como comercio al por menor, pero si por el contrario la venta se produce a otra entidad, en este caso al gran almacén que cede el espacio donde se coloca el *stand*, la actividad comercial debe calificarse como mayorista pues es esa otra entidad la que se encarga de realizar la venta al cliente final. Todo ello con independencia de si el personal encargado de promocionar los productos exhibidos en el *stand* y formalizar la venta con el cliente que los adquiere depende de una u otra entidad.

Este criterio ya ha sido expuesto por este Tribunal Central en la resolución número 00/3246/2025, de esta misma Sala.

CUARTO.- Alega en segundo lugar la recurrente la falta de motivación y de continuidad de los criterios utilizados por la administración a la hora de regularizar su situación tributaria en relación con el IAE.

Considera que las resoluciones del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 no cumplen con la exigencia de motivación requerida por el artículo 102 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en cuyo apartado c) de la letra 2 establece lo siguiente:

2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

...

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.

Asimismo alega el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 103 según el cual *"La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa"*.

Esta misma cuestión, en idénticos términos, fue alegada ante el Tribunal Regional que consideró que el acuerdo de inclusión y exclusión en la Matrícula del IAE estaban suficientemente motivados, con descripción de los hechos y exposición de los fundamentos de derecho.

En cuanto a la falta de continuidad en los criterios sostenidos por la Administración, al igual que señaló el Tribunal Regional, corresponde señalar por parte de este Tribunal que, examinadas las resoluciones del Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 se aprecia que la argumentación y fundamentos jurídicos contenidos tanto en el Decreto por el que se aprueba la inclusión en la Matrícula, como la resolución del recurso de reposición no difieren, no pudiendo acogerse la alegación de la recurrente tampoco en este punto.

QUINTO.- Finalmente hace referencia la interesada a la existencia de comprobaciones similares realizadas por otros ayuntamientos (MUNICIPIO_2 y MUNICIPIO_3) en las que se ha procedido al alta en la actividad de comercio al por menor de las actividades desarrolladas por **QR** en los establecimientos de **NH**.

Alega que, al amparo de la doctrina de los actos propios y de los principios de buena fe y confianza legítima, y bajo la premisa de estar ante un procedimiento en el que concurren idénticas circunstancias que en los mencionados, deberían seguirse los mismos razonamientos y, por ende, estimar en su totalidad sus argumentos y anular la inclusión en la matrícula de la actividad de comercio al por mayor por ser contraria a Derecho y a la realidad económica de la operativa.

El principio de confianza legítima se configura como uno de los principios que ha de regir las relaciones entre la Administración y los administrados, de tal modo que estos pueden confiar en que las decisiones adoptadas por la primera se mantendrán en el tiempo no pudiendo verse alteradas de forma arbitraria.

Este TEAC siguiendo el camino marcado por el Tribunal Supremo en jurisprudencia reiterada se ha referido a la citada doctrina de los actos propios en diversas resoluciones como las de 17 de noviembre de 2015, RG 05071/2012 ó de 15 de febrero de 2018, RG 4092/2015. Además, el principio de confianza legítima se reflejaba en el anterior artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP), así como en el vigente artículo 3.1.e) LRGSP, que resulta aplicable al ámbito tributario en virtud del artículo 7.2 de la Ley General Tributaria, este último como principio general que la Administración deberá respetar en su actuación. Igualmente el principio de la confianza legítima ha sido reconocido en el ámbito comunitario por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Por ejemplo, la citada resolución de este TEAC, de 17 de noviembre de 2015, RG 05071/2012, expresa:

Por otra parte, se presentan en este caso todos los elementos que permiten la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario, recogida en múltiples ocasiones por los Tribunales. Esta requiere de dos condiciones simultáneas para su aplicación (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.

- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante.

Por otra parte, existen numerosos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los que se hace referencia al principio de confianza legítima. Por todas, citamos la sentencia *Prysmian Cabluri i Sisteme*, de 27 de junio de 2024, asunto C-168/23, en la que se señala lo siguiente:

*“41. El principio de protección de la confianza legítima solo puede ser invocado por un justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en garantías concretas, incondicionales y concordantes, procedentes de fuentes autorizadas y fiables, que le hubiera proporcionado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de agosto de 2018, *Ministru kabinets*, C-120/17, apartado 50, y de 31 de marzo de 2022, *Smetna palata na Republika Bulgaria*, C-195/21, apartado 65).”*

De todo lo anterior se deriva que para que pueda apreciarse un supuesto de vulneración del principio de confianza legítima es necesario que nos encontremos ante una actuación administrativa concreta que arroje signos inequívocos que hagan concebir a los administrados una esperanza de continuidad. Por otra parte, no cualquier actuación administrativa resulta digna de ser protegida por la confianza legítima siendo necesario en todo caso que la acción de la Administración no sea contraria a la ley pues de lo contrario se podría generar una situación de perpetuación de una situación ilícita.

De la documentación que la interesada aporta ante este Tribunal se deriva que las actuaciones de comprobación a que se refiere y que fueron realizadas por los Ayuntamientos de MUNICIPIO_2 y MUNICIPIO_3 son anteriores a la publicación de las consultas vinculantes V2223-17 y V0678-22, que son las que establecen el criterio que sirve al Ayuntamiento de MUNICIPIO_1 para concluir que el epígrafe que corresponde a la actividad que realiza **QR** en el stand de que dispone en **NH** es el de comercio minorista.

En consecuencia, debe desestimarse la alegación de la recurrente también en este punto.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos “Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)”.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...



Síguenos en...

