

R. CASACION núm.: 2767/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Segunda**  
**Sentencia núm. 528/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 21 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 2767/2017, interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado por el procurador don Vicente Ruigómez Muriedas, contra la sentencia dictada el 23 de enero de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el recurso 421/2013, relativo al impuesto de actividades económicas. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado y LIDL SUPERMERCADOS S.A.U., representada por el procurador don Gustavo Gómez Molero.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.-** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Lidl Supermercados, S.A.U. (en lo sucesivo, «LIDL»), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía (Sala de Málaga) el 26 de abril de 2013. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a la reclamación 5641/11, instada por la mencionada compañía frente al acuerdo de la Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Málaga que, regularizando el impuesto sobre actividades económicas (IAE), le dio de alta en el epígrafe 647.4 del mencionado tributo, en lugar de en el epígrafe 661.3.

La sentencia anuló la resolución administrativa discutida y las demás que pudieran traer causa de la misma.

### **SEGUNDO.** - *Preparación y admisión del recurso de casación.*

El Ayuntamiento de Málaga preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 24 de abril de 2017, en el que, tras justificar el cumplimiento de los requisitos reglados y la recurribilidad de la sentencia, expone que la sentencia que combate infringe el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE de 29 de septiembre) [en adelante, «Tarifas del IAE»], al incluir la actividad de LIDL en el epígrafe 661.3, “Comercio en almacenes populares, entendiendo por tales aquellos establecimientos que ofrecen en secciones múltiples y venden en autoservicio o en preselección un surtido relativamente amplio y poco profundo de bienes de consumo, con una gama baja de precios y un servicio reducido”, en lugar del 647.4, “Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas, en régimen de autoservicio o mixto en supermercados,



denominados así cuando la superficie de su sala de ventas sea igual o superior a 400 metros cuadrados”.

Expone que existe jurisprudencia contradictoria entre diferentes sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, unos encuadran la actividad en el epígrafe 661.3 y otro en el epígrafe 647.4.

Considera que la doctrina de la sentencia impugnada es errónea en cuanto encaja la actividad de LIDL en la tarifa correspondiente al epígrafe 661.3 y no en la propia del epígrafe 647.4. Razona que los establecimientos de LIDL no tienen secciones múltiples y en ellos no se produce un “comercio mixto”, pues existe un claro dominio de los productos de alimentación y droguería sobre los restantes, incluso los de reclamo (textiles, zapatos, herramientas, pequeños aparatos electrodomésticos, etc.) suponen un porcentaje muy bajo del total de productos a la venta, siendo que estos productos van cambiando de forma temporal, casi semanal o menos, y suelen estar dispuestos en cestas centrales, sin que constituyan propiamente una sección o una actividad principal del negocio. Señala, a mayor abundamiento, que en los establecimientos de LIDL no se ejercen las actividades complementarias de la nota común 1ª del epígrafe 661.3 (aparcamiento, cafetería-restaurante, salones de peluquería y belleza, etc).

Califica la doctrina que combate de gravemente dañosa para el interés general. Para justificar este aserto expone que en toda España LIDL tiene unos 508 establecimientos, siendo muy probable que en la mayoría de los casos se exceda de 400 metros cuadrados de superficie. Así las cosas, cifrando el efecto de la sentencia en unos 3.000 euros por establecimiento y año, estarían en juego aproximadamente 1.524.000 euros, cantidad que la mencionada multinacional dejaría de ingresar en las haciendas locales. Situación inquietante que, en su opinión, se agravaría si otras entidades y cadenas similares, cuyo modelo de negocio es parecido, se aprovechan del criterio erróneo acogido por la sentencia impugnada.



La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso por medio de auto de fecha 9 de mayo de 2017, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

**TERCERO.-** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

El representante procesal de LIDL presentó, el 6 de julio de 2017 escrito en el que se oponía a la admisión del recurso por considerar que el auto del TSJ de Andalucía declaraba preparado el recurso en base a una normativa no alegada en el escrito de preparación, además de a su juicio, no presentar la cuestión interés casacional objetivo.

La representación del Ayuntamiento de Málaga presentó escrito el 14 de julio de 2017 en el que exponía que habiendo detectado un error en el auto que tenía por preparado el recurso de casación, ya que este hacía referencia a un supuesto de hecho distinto, había presentado escrito solicitando aclaración del mismo. Al haber sido remitidas las actuaciones a este Tribunal, el escrito no había sido proveído.

El 25 de octubre de 2017 se dictó por la Sección de Admisión de esta Sala Tercera, auto de admisión en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«Interpretar el epígrafe del IAE 647.4 (comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas, en régimen de autoservicio o mixto en supermercados) y el epígrafe del IAE 661.3 (comercio en almacenes populares) del Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, en relación con los artículos 78.1, 83 y 85.1.4ª del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a fin de dilucidar por cuál de los dos epígrafes deben tributar aquellos establecimientos comerciales que venden en autoservicios productos alimentarios y bebidas de forma preponderante junto con otro tipo de bienes de consumo que no constituyen un porcentaje alto, ni representan un surtido amplio ni profundo, ni tienen un carácter permanente, ni se ubican en secciones fijas sino que tienen un carácter marginal y ocasional».



El Ayuntamiento de Málaga, a través de su representación procesal presentó escrito de interposición del recurso, el día 18 de diciembre de 2017 en el que solicita que se fije la siguiente doctrina legal:

«que el epígrafe del IAE 647.4 (comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas, en régimen de autoservicio o mixto en supermercados) es el que le corresponde tributar a la actora, ya que en sus establecimientos comerciales venden en autoservicio productos alimenticios y bebidas de forma preponderante junto con otro tipo de bienes de consumo que no constituyen un porcentaje alto, ni representan un surtido amplio ni profundo, ni tienen un carácter permanente, ni se ubican en secciones fijas sino que tienen un carácter marginal y ocasional».

#### **CUARTO.-** *Oposición al recurso de casación.*

La Administración General del Estado en escrito registrado el 4 de abril de 2018, se abstuvo de plantear oposición al recurso de casación del Ayuntamiento de Málaga.

El representante procesal de LIDL, formuló oposición al recurso mediante escrito de 8 de mayo de 2018 en el que argumenta que en el presente procedimiento no existe base que justifique un pronunciamiento del Tribunal Supremo, ya que las pretensiones manifestadas por la parte recurrente implican una valoración de los hechos apreciados por el tribunal de instancia.

Considera además que la sentencia recurrida no infringe los preceptos enumerados por el Ayuntamiento de Málaga.

#### **QUINTO.-** *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las



actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 14 de junio de 2018, fijándose al efecto el día 25 de febrero de 2020, en el que efectivamente comenzó la deliberación, votación y fallo del asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.-** *Marco normativo.*

Como se ha indicado en los antecedente la cuestión con interés casacional consiste en «Interpretar el epígrafe del IAE 647.4 (comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas, en régimen de autoservicio o mixto en supermercados) y el epígrafe del IAE 661.3 (comercio en almacenes populares) del Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, en relación con los artículos 78.1, 83 y 85.1.4ª del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a fin de dilucidar por cuál de los dos epígrafes deben tributar aquellos establecimientos comerciales que venden en autoservicios productos alimentarios y bebidas de forma preponderante junto con otro tipo de bienes de consumo que no constituyen un porcentaje alto, ni representan un surtido amplio ni profundo, ni tienen un carácter permanente, ni se ubican en secciones fijas sino que tienen un carácter marginal y ocasional».

El tenor del epígrafe 647.4 es "Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas, en régimen de autoservicio o mixto en supermercados, denominados así cuando la superficie de su sala de ventas sea igual o superior a 400 metros cuadrados". Este epígrafe faculta para la venta al por menor de los artículos clasificados en los epígrafes 653.3 (Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos) y 659.4 (Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio, y artículos de dibujo y bellas artes. En este epígrafe no está

comprendida la venta de tabaco. Este epígrafe faculta para la venta al por menor y, por el mismo sistema, de artículos de droguería y perfumería.

La redacción del epígrafe 661.3 es la siguiente: "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". 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. No está comprendida en este epígrafe la venta de tabaco.

**SEGUNDO.-** *Sobre la respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión y la resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

En el epígrafe 674.4 se describe con detalle el concepto de "supermercado". También detalladamente se describe en el epígrafe 661.3 el concepto de "almacén popular". La tributación por uno u otro epígrafe viene determinada por la coincidencia existente entre el contenido real de la actividad que se desarrolle en el establecimiento y la descripción conceptual de dichos epígrafes, a la que nos hemos referido en el fundamento anterior, que corresponda, de las recogidas en los epígrafes de referencia. No podemos responder a la cuestión con interés casacional puesto para determinar por cual de los dos epígrafes deben tributar aquellos establecimientos comerciales que venden en autoservicios productos alimentarios y bebidas de forma



preponderante junto con otro tipo de bienes de consumo que no constituyen un porcentaje alto, ni representan un surtido amplio ni profundo, ni tienen un carácter permanente, ni se ubican en secciones fijas sino que tienen un carácter marginal y ocasional, ha de estarse a la naturaleza material de actividad ejercida. En definitiva, nos hallamos ante una cuestión fáctica, que ha sido valorada por la sentencia dictada el 23 de enero de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, y ha concluido que en los establecimientos de LIDL a los que se refieren los actos recurridos existen secciones múltiples, la venta se realiza en autoservicio, se trata de un surtido amplio y poco profundo, la gama de precios es baja y el servicio es reducido, y, por ello, considera que dichos establecimientos deben tributar por el epígrafe del IAE 661.3. Esa valoración ni es arbitraria ni es irrazonable.

En conclusión, no ha lugar al recurso de casación, procediendo confirmar la sentencia recurrida.

### TERCERO.- *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) No ha lugar al recurso de casación interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, representado por el procurador don Vicente



Ruigómez Muriedas, contra la sentencia dictada el 23 de enero de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el recurso 421/2013, relativo al impuesto de actividades económicas.

2º) No hacemos un pronunciamiento sobre las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

