

SENTENCIA Nº 783/2021  
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

R. ORDINARIO Nº 319/2018

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES/AS:  
PRESIDENTE  
D<sup>a</sup> CRISTINA PÁEZ MARTÍNEZ- VIREL  
MAGISTRADOS  
D. MIGUEL ÁNGEL GÓMEZ TORRES  
D<sup>a</sup> MARÍA VALLE MAESTRO  
Sección funcional 3<sup>a</sup>

En la ciudad de Málaga a 12 de abril de 2.021.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, compuesta en su Sección Funcional Tercera por los Ilmos. Magistrados referenciados, el *recurso contencioso-administrativo núm. 319/2018* sobre Impuesto sobre Actividades Económicas, interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Ángel Ansorena Huidobro en nombre y representación de LIDL SUPERMERCADOS S.A.U, defendido por D. Santiago Janer Busquets, figurando como parte demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA (Sala de Málaga), representado y defendido por el Abogado del Estado, y como codemandado el AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA, represando y asistido por letrado de sus servicios jurídicos, siendo la 131.268,64 euros .

Ha sido Magistrada ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup> MARÍA VALLE MAESTRO, quien expresa el parecer de la Sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En fecha 23 de abril de 2.018 D. Ángel Ansorena Huidobro en nombre y representación de LIDL SUPERMERCADOS S.A.U, interpuso recurso contencioso administrativo contra la *Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de fecha 1 de diciembre de 2.017*, desestimatoria de la reclamación económico administrativa nº 29/04327/2016 interpuesta por la mercantil recurrente contra la *Resolución del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga, de 13 de junio de 2.016* que desestima el recurso de reposición interpuesto contra los acuerdos de liquidación dictados por la Inspección Tributaria del



Ayuntamiento de Málaga por el Impuesto de Actividades Económicas ejercicios 2.011 a 2.014, por los que se acuerda dar de alta a la compañía en el epígrafe 674.4, en lugar de mantenerla en el epígrafe 661.3 en el que estaba.

Por *Decreto de 23 de mayo de 2.018* se admitió a trámite el recurso, requiriéndose a la Administración demandada para que, en el plazo máximo de veinte días, remitiese el expediente administrativo, cosa que hizo en fecha 29 de mayo de 2.018.

**SEGUNDO.-** Por *Diligencia de Ordenación de 5 de septiembre de 2.018*, se dio traslado a la parte recurrente para que dedujese la demanda en el plazo de veinte días, cosa que hizo en fecha 18 de octubre de 2.018.

Por *Diligencia de Ordenación de 29 de octubre de 2.018*, se tuvo por formulada la demanda dándose traslado de la misma a la Administración demandada para que la contestase en el término de veinte días, cosa que hizo por escrito de 13 de noviembre de 2.018.

Por *Diligencia de Ordenación de 21 de noviembre de 2.018* se tuvo por contestada la demanda por la Administración demandada, dándose traslado de la misma a la codemandada para que la contestase, cosa que hizo por escrito de 4 de febrero de 2.019.

**TERCERO.-** Recibido el pleito a prueba por *Auto de 11 de septiembre de 2.020*, admitiendo las propuestas, dándose traslado a las partes para la formulación de conclusiones.

Evacuado oportunamente trámite de conclusiones y se señaló para votación y fallo, lo que tuvo lugar el día 7 de abril de 2.021.

**CUARTO.-** Por *Diligencia de Ordenación de 11 de septiembre de 2.020* se fijó la cuantía en 131.268,64 euros.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo la pretensión de que se declare la no conformidad a Derecho y anule la *Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de fecha 1 de diciembre de 2.017*, desestimatoria de la reclamación económico administrativa nº 29/04327/2016 interpuesta por la mercantil recurrente contra la *Resolución del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga, de 13 de junio de 2.016* que desestima el recurso de reposición interpuesto contra los acuerdos de liquidación dictados por la Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Málaga por el Impuesto de Actividades Económicas ejercicios 2.011 a 2.014, por los que se acuerda dar de alta a la compañía en el epígrafe 674.4, en lugar de mantenerla en el epígrafe 661.3 en el que estaba,



El demandante suplica la estimación del recurso con la consiguiente anulación de la resolución recurrida y, en consecuencia, se declare la nulidad de los actos administrativos impugnados por no ser ajustados a Derecho.

La mercantil recurrente manifiesta la improcedencia de incluir la actividad que desarrolla en los locales indicados en el expediente administrativo en el *epígrafe 647.4* ("comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas") de las tarifas del IAE. Entiende que lo correcto es incluirlo en el *epígrafe 661.3* ("comercio en almacenes populares").

Frente a ello, la Administración demandada y el codemandado suplican la desestimación del recurso contencioso-administrativo y la confirmación de la resolución recurrida al entenderla conforme a Derecho.

**SEGUNDO.-** Delimitado el objeto del debate procede exponer con carácter previo el régimen jurídico aplicable al objeto que nos ocupa.

La *Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales*, crea y regula, en sus *artículos 79 a 92*, el Impuesto sobre Actividades Económicas

La cuota tributaria de dicho impuesto se determina a partir de las tarifas del mismo, las cuales aparecen reguladas en 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*.

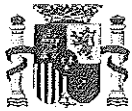
*Artículo único.*

*Se aprueban las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que se incluyen en el anexo I del presente Real Decreto Legislativo, así como la instrucción para la aplicación de aquéllas, la cual se incluye en el anexo II del mismo.*

*Y en el anexo I se recogen las tarifas del impuesto mediante una clasificación de las actividades económicas en diversos grupos, entre los que están los que constituyen el objeto de presente procedimiento.*

**TERCERO.-** Delimitado el régimen jurídico de aplicación, procede entrar en el fondo del asunto que nos ocupa.

La resolución recurrida (*Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de fecha 1 de diciembre de 2.017*) entiende que no queda suficientemente acreditado que el surtido de productos que ofrece el recurrente en los establecimientos en cuestión sea poco profundo, ni que exista una gama de precios bajos ni que el servicio sea reducido, todas ellas notas necesarias para poder encuadrar la actividad en el *epígrafe 661.3*.



Frente a ello, la mercantil recurrente manifiesta su oposición a la resolución recurrida con apoyo en los argumentos siguientes:

1. Existencia de un pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Málaga (*Sentencia 72/2017 de 23 de enero de 2.017*) que confirma que la actividad comercial que desarrolla la actora debe encuadrarse en el epígrafe 66.1 de las Tarifas del IAE.
2. Atendiendo a la verdadera naturaleza de la actividad desarrollada por la actora en los locales en cuestión, el epígrafe por el que realmente le corresponde tributar es el 661.3 “comercio en almacenes populares”.
3. La Resolución del TEAR se fundamenta en unos hechos no discutidos por el Ayuntamiento, relativos a que no ha quedado suficientemente justificado que el surtido de productos sea poco profundo, de bienes de consumo o que exista una gama de precios baja.

Frente a los motivos esgrimidos por la mercantil recurrente, el Abogado del Estado, en representación del TEARA manifiesta que la resolución recurrida analiza los documentos facilitados por la actora y lleva a cabo su aplicación al caso concreto.

La letrada del Ayuntamiento de Málaga invoca los argumentos siguientes como fundamento de su oposición:

1. Respecto a la alegación de la actora sobre la existencia de la *Sentencia 72/2017 de 23 de enero de 2.017* del TSJ de Andalucía, Sala de Málaga: al Ayuntamiento matiza que la misma ha sido recurrida en casación. Por último, recoge la reseña de diversas sentencias de distintos Tribunales Superiores de Justicia que sustentan la posición de las codemandadas.
2. Con relación al segundo motivo de la actora concerniente a la naturaleza de la actividad desarrollada por la actora en los locales en cuestión, la codemandada manifiesta que los supermercados Lidl no tienen secciones múltiples en sus establecimientos, no produciéndose un “comercio mixto” como exigen el epígrafe 661.3, en tanto que existe un claro predominio de productos de alimentación y droguería sobre los demás. Los restantes no ocupan más de un 10 o un 20 por ciento de su superficie, y van cambiado de forma temporal, dispuestos en cestas o contenedores centrales de los locales. Por lo que no constituyen ni una sección, ni una actividad principal del negocio y se utilizan como reclamo de clientes. Es por ello que resulta más adecuado encuadrar la actividad de los establecimientos que nos ocupan en el epígrafe 647.4.
3. Frente al último motivo alegado por la actora referente a que la resolución del TEARA, objeto del recurso contencioso-administrativo, se fundamenta en unos hechos no discutidos por el Ayuntamiento, el codemandado manifiesta su oposición afirmando que desde el inicio del expediente el Ayuntamiento de Málaga lleva cuestionando el encuadre de la actividad de los establecimientos del Lidl que nos ocupa en el epígrafe 661.

Expuestas las pretensiones de ambas partes, podemos delimitar el objeto de la controversia en si en los establecimientos que nos ocupan concurren o no los requisitos



exigidos por el epígrafe 661.3 del Impuesto de Actividades Económicas, como defiende la actora.

CUARTO.- Comenzamos por el primero de los motivos esgrimidos por la recurrente, relativo a la existencia de un pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Málaga (*Sentencia 72/2017 de 23 de enero de 2.017*) que confirma que la actividad comercial que desarrolla la actora debe encuadrarse en el epígrafe 66.1 de las Tarifas del IAE.

Dicha Sentencia fue recurrida en casación, siendo resuelto éste recurso por medio de *Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo contencioso-administrativo) 528/2020, de 21 de mayo de 2.021* por la que se desestima el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Málaga, y en consecuencia, queda confirmada la Sentencia recurrida.

Esta Sentencia del Tribunal Supremo, en su Fundamento jurídico segundo, dispone que:

*“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 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, 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 LAE 661.3. Esa valoración ni es arbitraria ni es irrazonable”.*

Es decir, el Tribunal Supremo indica que para determinar por cuál de los dos epígrafes debe tributar un establecimiento comercial como los que nos ocupan, habrá de estarse a la naturaleza material de la actividad ejercida.

Es decir, nos encontramos ante una cuestión fáctica, cuya resolución vendrá determinada por los hechos que se prueben en cada proceso.

Es por ello que la decisión de la Sentencia del TSJ de Andalucía (confirmada por el



Supremo al entender que la valoración de la prueba realizada por la Sentencia recurrida no era ni arbitraria ni razonable) o de otros órganos judiciales en esta materia, ostentan escasa virtualidad como criterios a tener en cuenta en el caso que nos ocupa.

Por el contrario, la resolución que se dé a este caso dependerá única y exclusivamente de los hechos que resulten probados.

Por tanto, DESESTIMAMOS en primero de los motivos invocados por la demanda.

**QUINTO.-** En segundo lugar, la mercantil recurrente invoca que la *Resolución del TEAR* recurrida se fundamenta en unos hechos no discutidos por el Ayuntamiento, relativos a que no ha quedado suficientemente justificado que el surtido de productos sea poco profundo, de bienes de consumo o que exista una gama de precios baja.

Este motivo no puede tener acogida en tanto que el objeto del expediente administrativo (actas de la inspección, Resolución del Organismo autónomo de gestión tributaria del Ayuntamiento de Málaga y *Resolución del TEAR*) consiste en valorar si la entidad recurrente debe tributar, por los establecimientos en cuestión, por el epígrafe 661.3 como defiende la actora, o por el 647.4, como entiende la Administración.

En consecuencia, ninguna indefensión se produce en la mercantil sobre la que recae la carga de probar (*artículo 217 LEC*) la concurrencia de los requisitos del epígrafe 661.3 como defiende. Habiendo tenido la oportunidad de proponer los medios de prueba de que ha querido valerse en vía contencioso-administrativa.

Por todo ello, se DESESTIMA este motivo invocado por la demandante.

**SIXTO.-** Por último, la mercantil recurrente manifiesta que, atendiendo a la verdadera naturaleza de la actividad desarrollada por la actora en los locales en cuestión, el epígrafe por el que realmente le corresponde tributar es el 661.3 "comercio en almacenes populares".

Como hemos indicado en el Fundamento jurídico tercero, según la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, nos encontramos ante una cuestión fáctica, cuya resolución vendrá determinada por los hechos que se prueben en cada proceso.

En el expediente administrativo se recogen siete actas de disconformidad levantadas por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga, en el ámbito de las actuaciones de comprobación limitada (iniciadas por *Resolución de 28 de marzo de 2.015*, folio 24 del expediente administrativo).

Dichas actas, que se refieren a varios establecimientos de la cadena de LIDL SUPERMERCADOS S. A.U., son las siguientes:



- o Acta de disconformidad 2015001007, e informe ampliatorio (FOLIOS 25 A 28 E.A.), relativa al establecimiento comercial de la calle Héroe de Sostoa, nº 126 de Málaga.
- o Acta de disconformidad 2015001008, e informe ampliatorio (FOLIOS 29 A 32 E.A.), relativa al establecimiento comercial de la calle Rota, nº 33 de Málaga.
- o Acta de disconformidad 2015001009, e informe ampliatorio (FOLIOS 33 A 36 E.A.), relativa al establecimiento comercial de la calle Camino de la Hilera, nº 10 de Málaga.
- o Acta de disconformidad 2015001010, e informe ampliatorio (FOLIOS 37 A 40 E.A.), relativa al establecimiento comercial de la calle Camino de San Rafael, nº 63 de Málaga.
- o Acta de disconformidad 2015001011, e informe ampliatorio (FOLIOS 41 A 44 E.A.), relativa al establecimiento comercial de la calle Villanueva del Rosario, nº 1 de Málaga.
- o Acta de disconformidad 2015001012, e informe ampliatorio (FOLIOS 45 A 48 E.A.), relativa al establecimiento comercial de la Avenida Pascueros, nº 3 de Málaga.
- o Acta de disconformidad 2015001014, e informe ampliatorio (FOLIOS 49 A 52 E.A.), relativa al establecimiento comercial de la calle Avenida José Ortega y Gasset, nº 224 de Málaga.

En dichas actas se indica que el contribuyente se encontraba tributando (Impuesto sobre actividades económicas) por un epígrafe incorrecto (661.3), por lo que procedía la regularización de la situación censal para que pasase a tributar por el epígrafe 647.4. Y se procede a realizar la liquidación del impuesto de conformidad con dicha corrección. Frente a dicha corrección, indican las actas que el contribuyente mostró su disconformidad.

Por escrito presentado en vía administrativa en fecha 8 de enero de 2.015, la mercantil LIDL SUPERMERCADOS S.A.U. realizó alegaciones relativas a que en los establecimientos en cuestión concurrían todos y cada uno de los requisitos exigidos en el epígrafe 661.3 (secciones múltiples, autoservicio, surtido amplio y poco profundo, gama de precios baja y servicio reducido). Aportando como pruebas únicamente copia de las actas de disconformidad y de resoluciones de casos similares de órganos administrativos y judiciales.

En el informe propuesta del Jefe de Servicio de Inspección (FOLIOS 137 Y SS E.A.) se recoge que en los citados domicilios tributarios se comercializan fundamentalmente productos alimenticios, bebidas y artículos de droguería y perfumería (productos típicos de supermercado) en régimen de autoservicio, con independencia de que haya una pequeña zona en la que se comercializan otra clase de productos. En consecuencia, entiende que no se dan las características de negocio mixto del epígrafe 661.3, en tanto que: no se da la multiplicidad exigida en el mismo, ni la no predominancia. Admite que en dichos locales haya reducciones en precio.



En el recurso de reposición interpuesto en vía administrativa (FOLIOS 166 Y SS E.A), la actora formuló alegaciones similares a las expresadas con anterioridad, sin aportar ningún elemento de prueba.

Una vez expuestos los elementos de prueba practicados en el presente procedimiento, procede llevar a cabo una valoración sobre si ha quedado acreditada la concurrencia, en los establecimientos comerciales que nos ocupan, de los requisitos exigidos por el epígrafe 661.3 (“comercio mixto o integrado”) pretendido por el actor:

a. Secciones múltiples.

Con relación a éste requisito, la actora manifiesta en su demanda que sus establecimientos se organizan (por orden alfabético) en las siguientes secciones: aceites y grasas; animales, mascotas; aperitivos y merienda; bebidas no alcohólicas; bolsos, piel; cafés, té e infusiones; camping; celulosas; cerveza, vino, espumoso; comida para animales; conservas de carne; conservas de pescado;... Continuando la enumeración hasta la zeta. Por último, indica que los productos identificados con la denominación “non food” se ubican en la parte central de los establecimientos.

Estas alegaciones realizadas por la actora no han quedado acreditadas pues ninguna prueba se ha practicado tendente a probar que los productos enumerados por ella son los que efectivamente se comercializan en los establecimientos que nos ocupan y que se encuentran organizados en secciones diferenciadas (extremo que no se infiere de los planos que obran en el expediente administrativo) y no en los habituales estantes corridos existentes en los supermercados en los que, por medio de cartelera, se indica los productos ubicados en cada pasillo.

Por último, cabe poner de manifiesto que la mayoría de los productos enumerados por la mercantil pueden englobarse en la categoría de alimentación y droguería, por lo que difícilmente puede hablarse de comercio mixto o secciones múltiples.

b. Venta en autoservicio o preselección: Las partes coinciden en que concurre el régimen de autoservicio en los establecimientos de la actora.

c. Surtido relativamente amplio y poco profundo de bienes de consumo.

La mercantil recurrente manifiesta que Lidl Supermercados vendía en 2.010 entre 1.000 y 1.200 referencias de productos. Sin embargo, de cada producto, salvo alguna excepción, no se puede elegir entre más de una marca de un mismo artículo o clase.

Ninguna prueba se ha propuesto con objeto de probar estas alegaciones formuladas.

d. Gama de precios baja. Elemento no controvertido.

e. Servicio reducido.

Requisito que justifica la demandante afirmando que Lidl no tiene a personal específico para atención al cliente, ni lleva a cabo actividades como la entrega a domicilio, la preparación de pedidos vía internet, la consigna para depósito de paquetes, el club de clientes o las tarjetas de fidelización, la megafonía o el hilo musical.





Alegaciones fácticas que tampoco han quedado probadas.

En consecuencia, la Sala entiende que no han quedado acreditadas las alegaciones fácticas realizadas por el recurrente, por lo que tampoco los requisitos exigidos por el epígrafe 661.3.

Por tanto, las actas extendidas por la Inspección Tributaria y los extremos recogidos en ellas, en tanto que documento público, se tendrán por ciertos a efectos de la sentencia que se dicte, al no haber sido desvirtuadas de contrario (*artículo 319.2 Ley de enjuiciamiento civil*).

Es por ello que procede la DESESTIMACIÓN del recurso y la confirmación de la resolución recurrida, por entenderla conforme a Derecho.

**SÉPTIMO.-** La desestimación del recurso contencioso administrativo comporta la imposición a la parte actora de las costas procesales causadas, por directa aplicación del criterio del vencimiento objetivo que viene a consagrar el *artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio* y al no estimarse concurrentes serias dudas de hecho o de Derecho que puedan operar como supuesto de excepción.

Estimamos pertinente, no obstante, y como autoriza el apartado tercero del mismo precepto legal, limitar su importe a un máximo de 1.500 euros.

#### FALLAMOS

**DESESTIMAMOS** el recurso contencioso administrativo interpuesto por Ángel Ansorena Huidobro en nombre y representación de LIDL SUPERMERCADOS S.A.U, contra la *Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de fecha 1 de diciembre de 2.017*, desestimatoria de la reclamación económico administrativa nº 29/04327/2016 interpuesta por la mercantil recurrente contra la *Resolución del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga, de 13 de junio de 2.016* que desestima el recurso de reposición interpuesto contra los acuerdos de liquidación dictados por la Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Málaga por el Impuesto de Actividades Económicas ejercicios 2.011 a 2.014, por los que se acuerda dar de alta a la compañía en el epígrafe 674.4, en lugar de mantenerla en el epígrafe 661.3 en el que estaba. En consecuencia, **CONFIRMAMOS** la misma al entenderla conforme a Derecho.

Notifíquese esta Sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma



cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sean relevantes y determinantes del fallo impugnado o ante una Sección de la Sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con la composición que determina el *artículo 86.3 de la Ley jurisdiccional* si el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, recurso que habrá de prepararse ante esta misma Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la presente Sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el *artículo 89.2 del mismo Cuerpo legal*.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos de que dimana, con inclusión del original en el Libro de Sentencias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION** .- Dada, leída y publicada fue la anterior Sentencia por la Ilma. Sra. Ponente que la ha dictado, estando celebrando audiencia pública en el día de su fecha, ante mí, el Secretario. Doy fe.