



Roj: **STS 4566/2017 - ECLI:ES:TS:2017:4566**

Id Cendoj: **28079130022017100468**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/12/2017**

Nº de Recurso: **36/2016**

Nº de Resolución: **1995/2017**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ EXT 674/2016,**  
**ATS 273/2017,**  
**STS 4566/2017**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.995/2017**

Fecha de sentencia: 18/12/2017

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **36/2016**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/07/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: **36/2016**

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1995/2017**

Excmos. Sres.



D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 18 de diciembre de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número **36/2016** ante la misma pende de resolución, interpuesto por la entidad mercantil Centros Comerciales Carrefour, S.A., representada por el procurador don Antonio Sorribes Calle y defendida por el abogado don José Vicente Iglesias Gómez, contra la sentencia de 13 de septiembre de 2016 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cáceres del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (dictada en el recurso núm. 366/2015).

Siendo partes recurridas la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado; el Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz, representado por el Procurador don Antonio de Palma Villalón; y el Ayuntamiento de Badajoz que, pese a su emplazamiento, no ha comparecido.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« **FALLAMOS:**

*Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por Centro Comercial Carrefour S.A. contra la Resolución del T.E.A.R.E. de fecha 30-4-2015, a que se refieren los presentes autos, y en su virtud la debemos de ratificar y ratificamos por ser conforme a Derecho, y todo ello con expresa condena en cuanto a costas para la recurrente».*

**SEGUNDO.-** Notificada la anterior sentencia, por Centros Comerciales Carrefour, S.A., se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

**TERCERO.-** Recibidas las actuaciones, el auto de 1 de febrero de 2017 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "FUNDAMENTOS DE DERECHO" de la actual sentencia.

**CUARTO.-** La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba así:

« **SUPLICO:**

*Que tenga por presentado este escrito y por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia dictada con fecha 13 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura y, previos los trámites oportunos, dicte Sentencia por la que anule totalmente la Sentencia impugnada y declare que, a la hora de determinar las cuotas del IAE correspondientes al epígrafe 661.2 de un sujeto pasivo titular de una gran superficie o centro comercial, no se han de computar las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier título cuando ese sujeto pasivo no es el cedente ni el que habilita la ocupación por terceros por carecer de todo título sobre dichos locales cedidos. Asimismo suplico que, a resultas de la anulación total de la Sentencia de instancia, esa Sala declare la anulación de los actos administrativos por dicha Sentencia confirmados».*

**QUINTO.-** La representación procesal de la Administración General del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, ha pedido a la Sala:

«(...) dicte sentencia por la que desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida».

**SEXTO.-** Se señaló vista para el 4 de julio de 2017, y se celebró en esta fecha con la asistencia de Centros Comerciales Carrefour, S.A., y la Administración General del Estado, que defendieron sus respectivas



posiciones y respondieron a las preguntas que la Sala les formuló en los términos que figuran en el material audiovisual que dejó constancia de dicho acto procesal bajo la fe pública de la Iltrma. Sra. Letrada de la Administración de Justicia de esta Sección.

**SÉPTIMO.-** La providencia de 5 de julio de 2017 acordó lo siguiente:

*«Habiéndose advertido que lo pretendido en el actual recurso de casación pudiera afectar al AYUNTAMIENTO DE BADAJOZ y al ORGANISMO AUTÓNOMO DE RECAUDACIÓN DE LA DIPUTACIÓN DE BADAJOZ, sin que conste hayan sido emplazados, se suspende el curso del procedimiento a los efectos de lo que seguidamente se acuerda.*

*Dese traslado del escrito de interposición del recurso de casación, tanto al AYUNTAMIENTO DE BADAJOZ, como al ORGANISMO AUTÓNOMO DE RECAUDACIÓN DE LA DIPUTACIÓN DE BADAJOZ, para que puedan formular su oposición al mismo, en el plazo común de TREINTA DÍAS, como consideren más conveniente para sus intereses, y poniéndoles de manifiesto durante ese plazo en la Oficina Judicial las actuaciones procesales hasta ahora realizadas y el expediente administrativo».*

**OCTAVO.-** El 31 de octubre de 2017 se dictó Diligencia de Ordenación por la Iltrma. Sra. Letrada de la Administración de Justicia de esta Sección con el siguiente contenido:

*«Los anteriores escritos de personación y de oposición al presente recurso de casación, presentados por el Procurador Don Antonio de Palma Villalón, en nombre y representación del ORGANISMO AUTÓNOMO DE RECAUDACIÓN DE LA DIPUTACIÓN DE BADAJOZ únense. Se le tiene por personado y parte, entendiéndose con él esta las sucesivas diligencia y por formulada la oposición al recurso. Del precedente escrito de oposición se entrega copia a las demás partes.*

*Se hace constar que habiendo sido notificada la providencia de fecha 5-7-2017 el 11-9-2017 al AYUNTAMIENTO DE BADAJOZ, y visto el tiempo transcurrido no consta la presentación de escrito alguno.*

*Pasen las actuaciones al Excmo. Sr. Magistrado Ponente DON Nicolas Maurandi Guillen para dictar sentencia».*

**NOVENO.-** El escrito de oposición al recurso de casación presentado por la representación procesal del Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz, después de exponer cuantas consideraciones estimó convenientes para la defensa de sus intereses y posición procesal, finalizó así:

**« SUPLICO .A LA SALA:**

*Que tenga por presentado en tiempo y forma este escrito, lo admita a trámite y tenga por formulada oposición al recurso de casación número 3612016, interpuesto por Centros Comerciales Carrefour S.A. contra la sentencia nº 300/2016, de 13/09/16, dictada por la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, recaída en recurso 366/2015 y, previos los trámites de Ley, dicte Sentencia por la que se desestime la pretensión que solicita la recurrente, declarando ajustada a Derecho la interpretación normativa llevada a cabo por la sentencia recurrida, con imposición de costas a la recurrente».*

**DÉCIMO.-** Tras lo anterior, por providencia de 15 de noviembre de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 5 de diciembre de 2017.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.- Datos de los antecedentes administrativos y el proceso de instancia relevantes para la actual casación; e indicación de quién es aquí la parte recurrente.**

1.- La entidad Centros Comerciales Carrefour S.A desarrolla, en locales que forman parte de los centros comerciales denominados "Granadilla" y "Valverde" situados en el municipio de Badajoz, la actividad de hipermercado del epígrafe 661.2 que se incluye en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Esos locales son propiedad de *Carrefour Property SL* , a quien *Centros Comerciales Carrefour S.A* se los tiene arrendados, y una y otra entidad pertenecen al mismo grupo empresarial (así se afirma, como luego se dirá, en la sentencia aquí recurrida).

2.- A *Centros Comerciales Carrefour S.A* el Servicio de Inspección de Hacienda Pública Local del Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz le levantó actas de disconformidad referidas a esa actividad de hipermercado desarrollada en los centros de Granadilla y Valverde, que propuso unas liquidaciones por los epígrafes 661.2 y 655.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012; alcanzando las liquidaciones del epígrafe 661.2 correspondientes a uno y otro centro los importes totales de 126.211,61 y 73.046,58 euros.



Las liquidaciones propuestas fueron aprobadas por acuerdo de 4 de julio de 2012 de la Jefa del Servicio de Inspección.

La razón de esa liquidación del epígrafe 661.2, según el acta, fue la regularización de elementos tributarios y la actualización del censo, consistente en sustituir la superficie declarada por una superior computable según la Inspección.

Y para lo anterior se rechazó, entre otras, la alegación de la obligada tributaria de que en la superficie computable no se incluyera la correspondiente a locales comerciales que no eran de su propiedad; lo que el acta justificó con esta explicación:

*«Esta inspección considera probada la existencia de dichos locales en el propio centro comercial integrados totalmente en la unidad arquitectónica de éste, con puertas de acceso únicas y recinto comercial unívocamente señalado como "Carrefour".*

*Que la propiedad o no de los mismos es irrelevante a efectos del cómputo del elemento tributario integrante de la cuota del impuesto según las reglas transcritas*

*".. se computarán las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier otro título".*

*Por otro lado la propia actividad y su regulación hacen singular el computo de este elemento tributario puesto que su epígrafe se refiere a poner a disposición de los clientes diversos servicios y no prestar éstos.*

*La propia nota 3ª prescribe la no consideración de local para los terceros.*

*Con las consideraciones y notas características del grupo 661 al que nos referimos prueba realizada, que consta en el expediente, no se considera conforme a derecho la alega realizada».*

3.- El acuerdo anterior fue objeto de un recurso de reposición que quedó desestimado por un nuevo acuerdo de 21 de agosto de 2012; y planteadas frente a éste últimas reclamaciones económico-administrativa, éstas fueron así mismo desestimadas por resolución de 30 de abril de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura (TEAR/E).

4.- El proceso de instancia lo promovió Centros Comerciales Carrefour S.A. mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido contra la resolución del TEAR/E que acaba de mencionarse; y la demanda formalizada limitó en el suplico su pretensión a las liquidaciones por el epígrafe 661.2.

Dicha demanda reiteró (en su FJ primero sustantivo) que era incorrecta la imputación a Centros Comerciales Carrefour S.A. de superficies que eran propiedad de terceros independientes que la explotaban.

Se aducía a este respecto que, además de la concreta superficie de la que era arrendataria y estaba ocupada por los hipermercados en los que realizaba su actividad de comercio, había una galería comercial con locales independientes que eran propiedad de terceros y cuya actividad no tenía nada que ver con la de la demandante.

Se señalaba también que esos locales estaban más allá de la línea de cajas de Centros Comerciales Carrefour S.A. y eran propiedad de terceros independientes que los explotaban (la mayoría de Klecar Foncier Ibérica SA, salvo un local en el centro de Valverde que era propiedad de Toys R US Iberia S.A.).

Se afirmaba igualmente que esos locales no podían ser considerados "espacios cedidos" por el hipermercado porque Centros Comerciales Carrefour S.A. no es la propietaria de dichos locales "ni ostenta ningún derecho sobre los mismos".

Y se defendía, en lo que hace a la tributación IAE, lo siguiente:

(i) la demandante sólo debía hacerlo por la superficie atribuible al hipermercado;

(ii) la propietaria de los locales de la galería comercial que los tenía arrendados había de tributar IAE por la actividad del epígrafe 861.2 (*Alquiler de locales industriales y otros alquileres*); y

(iii) la propietaria del local comercial que lo explotaba directamente (Toys R US Iberia S.A), así como los arrendatarios de esos locales comerciales de que se viene hablando, debían tributar IAE, en el epígrafe correspondiente a la concreta actividad que desarrollaran y teniendo en cuenta, para cuantificar la cuota, la superficie.

5.- La sentencia recurrida en la actual casación desestimó el recurso jurisdiccional.

6.- El recurso de casación que aquí ha de enjuiciarse lo ha interpuesto también Centros Comerciales Carrefour S.A.

**SEGUNDO.- La realidad fáctica apreciada por la sentencia recurrida para decidir la controversia por ella enjuiciada y la razón principal de su pronunciamiento estimatorio.**



I.- La realidad fáctica apreciada por la sentencia de instancia, en lo relativo a la concreta superficie destinada a la actividad de hipermercado y a la condición de arrendataria con la que ocupa la recurrente, es la que ha sido expuesta anteriormente; y lo mismo sucede en lo que se refiere a la titularidad y explotación de esos locales comerciales situados tras la línea de cajas del hipermercado.

Así lo reconoce el auto de 1 de febrero de 2017 de admisión del recurso de casación en el apartado 4 de su razonamiento jurídico segundo, que afirma:

*«La realidad contemplada por la sentencia recurrida, según se desprende de su contenido y del de la resolución económico-administrativa que confirma, es la de dos centros comerciales en la que la mayor parte de la superficie es ocupada por sendos hipermercados "Carrefour" y sus zonas accesorias, titularidad del grupo empresarial en el que se integra la compañía recurrente.*

*Junto a ellos, y en el mismo inmueble, existen otros locales comerciales propiedad de terceros y sobre los que dicha compañía y su grupo empresarial no tienen ninguna facultad.*

*Las liquidaciones tributarias y la resolución económico-administrativa, para calcular las cuotas del IAE correspondientes a Carrefour, toman en consideración no sólo las superficies de los hipermercados que explota directamente y de sus zonas accesorias, sino también la de esos otros locales, regentados por terceros y sobre los que carece de cualquier título».*

II.- En lo que hace a la principal razón de decidir de la Sala "a quo", debe reiterarse lo que a este respecto dice el mencionado auto de 1 de febrero de 2017 :

*«La sentencia recurrida, interpretando y aplicando la tarifa correspondiente al epígrafe 661.2 y la nota común 2ª al grupo 661, imputa la superficie de esos otros locales a Carrefour porque los espacios cedidos (a) terceros deben tener la consideración de local,"sin que para nada se exija que deba ser el operador principal el que lo haya cedido" (FJ 4º)».*

Y conviene ahora exponer de manera completa ese FJ 4º de la sentencia recurrida:

*«No es que la Administración Gestora, de Control o este Tribunal de Justicia aplique una teoría sustancialista de la realidad económica sino que es la propia ley, la que a una determinada realidad aplica sus consecuencias.*

*Las normas citadas no exigen que los locales deban ser o no independientes o tengan que ser quien explota el hipermercado quien ceda o arriende un determinado espacio.*

*No nos encontramos con el epígrafe 661.1 de comercio en grandes almacenes, sino en un espacio dominado por una tienda en concreto, que impone su denominación y ello sin necesidad de entrar en la teoría del levantamiento del velo o de vincular la propiedad con la arrendataria mayoritaria de la superficie.*

*La interpretación literal y lógica de las normas que acabamos de mencionar no se enerva, como pretende la recurrente, con lo dispuesto en la regla 6ª respecto del concepto de local a los efectos de este impuesto, y ello no solo por el principio de especialidad del epígrafe y disposiciones específicas del mismo sino porque en las notas comunes al grupo, en la tercera, se señala expresamente que tales espacios cedidos tengan la consideración de local.*

*De lo expuesto se deduce que no resultan aplicables al caso los razonamientos que realiza la recurrente como si nos estuviésemos refiriendo a un Centro Comercial o no existiese la categoría o realidad económica descrita en el epígrafe 661.2 de comercios en hipermercados, lo que nos conduce, por las razones expuestas, esencialmente del principio de especialidad, a desestimar el recurso en este punto, debiéndose tener presente que las zonas comunes que se citan contienen peculiaridades diversas, no solo las que menciona el recurrente, de ahí que ante la literalidad de la norma y obedecer a una organización empresarial típica, que debemos tener presente lo ya expuesto, debiéndose destacar que en la superficie integra computable se tienen en cuenta diversas dependencias que cita: almacenes, oficinas etc..., y únicamente computa los aparcamientos cubiertos.*

*Ha de concluirse pues que la actividad que desarrolla la recurrente debe enmarcarse en el epígrafe 661.2, como comercio en hipermercados, entendiendo 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, no tratándose de un comercio en grandes almacenes, toda vez que en este segundo no existe como sucede en el primero y en el caso ninguno manifiestamente dominante hasta el punto de dar nombre al edificio en que se asiente, como sucede en el caso.*

*Se trata de dos realidades económicas bien diferenciadas que la ley, a efectos de este impuesto, también distingue.*





En las (notas) comunes al grupo 661 se indica que los sujetos pasivos matriculados en este grupo podrán realizar sin pago de cuota adicional alguna diversas actividades como las que cita e incluso ceder a terceros el uso de espacio dentro del local por cualquier título y mediante contraprestación para la realización de actividades económicas, indicándose en el punto segundo de estas notas comunes, que a efectos de cálculo de la cuota se computará la superficie íntegra del establecimiento, incluyendo las zonas destinadas a oficinas, aparcamientos cubiertos etc..., señalándose expresamente que:

"Asimismo se computarán las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier otro título", sin que para nada se exija que deba ser el operador principal el que lo haya cedido, indicando en tal aseveración el apartado 3º que apostilla que quienes en virtud de cesión de uso o por cualquier otro título ocupen estas zonas de los establecimientos para el ejercicio de actividades económicas, tributarán por la cuota que corresponda en función de la actividad que realicen, y todo ello sin que a los efectos de este impuesto tenga la consideración de local, razones todas ellas que deben determinar la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto».

**TERCERO.- La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.**

La determina así la parte dispositiva del auto:

« 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

La interpretación del epígrafe 661.2 (comercio en hipermercados) de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y de su norma común 2ª, en relación con los artículos 78.1 , 83 y 85.1.4ª del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a fin de determinar si para calcular las cuotas del mencionado impuesto correspondientes a ese epígrafe, siendo sujeto pasivo el titular de una gran superficie o centro comercial, se han de computar las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier título cuando ese sujeto pasivo no es el cedente o el que habilita la ocupación por terceros por carecer de todo título sobre los locales cedidos».

**CUARTO.- El escrito de interposición del recurso de casación de Centros Comerciales Carrefour S.A.**

I.- Tiene una parte inicial en la que se concreta cual es el objeto sobre el que va a versar el debate casacional, como también se expone que los antecedentes fácticos a considerar tienen que ser los que refleja esa "realidad" expuesta en el Auto de admisión del recurso de casación y que, completándola con las concretas afirmaciones de la sentencia recurrida, ha sido consignada en el anterior fundamento de derecho (FJ) segundo de esta sentencia.

En lo que hace ese objeto, se está a lo que este respecto también se afirma en dicho Auto de admisión (ya expuesto en el FJ anterior).

II.- Hay también en ese escrito de interposición un planteamiento global de los reproches que se plantean en el recurso de casación que se puede resumir en lo que continúa.

Que la sentencia recurrida contiene una interpretación errónea del epígrafe 661.2 y de las notas comunes al grupo 661 que se incluyen en las tarifas del IAE aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Y que lo anterior comporta, de un lado, una infracción de los artículos 78.1 , 83 y 85.1.4 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales aprobada por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TR/LRHL), y, de otro, una infracción del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31 de la Constitución (CE ).

Junto a ese planteamiento global se desarrolla, en los ordinales primero y segundo del escrito de interposición, la argumentación que se esgrime en cada uno de esos dos grupos de infracciones.

III.- La infracción de los artículos 78 , 83 y 85.1.4 del TR/LRHL , y del artículo 31 CE , se defiende con unas ideas básicas que se pueden sintetizar en lo que seguidamente se expone.

Se afirma que esos artículos 78 , 83 y 85.1.4 del TR/LRHL establecen los elementos esenciales del IAE, por cuanto regulan el hecho imponible, el sujeto pasivo y el sistema de determinación de las cuotas del referido impuesto.

Se dice, así mismo, que esos elementos esenciales delimitan de forma insoslayable el alcance de la obligación tributaria, del gravamen.



Se desarrolla lo que antecede señalando que el elemento objetivo (las actividades que constituyen el hecho imponible) y el sujeto que realiza dicho elemento objetivo (el sujeto pasivo del tributo), así como la superficie de realización de las actividades gravadas que es considerada por la ley para la fijación de la cuota tributaria, son esenciales para determinar de forma precisa "qué" debe estar gravado, "quién" debe satisfacer el gravamen y la "cuantificación concreta" de dicho gravamen.

Se aduce que el amplio margen establecido por el legislador para modular la determinación del importe del impuesto no puede transgredir, en relación con un contribuyente en particular, la configuración de los elementos esenciales del tributo; y así resulta de lo establecido en el artículo 20 de la Ley General Tributaria de 2003 -LGT 2003- ( "El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal").

Se expone, en línea con lo anterior, lo que sería un ejemplo muy expresivo de infracción de los elementos esenciales del IRPF: que a nadie se le ocurriría que una persona, por el hecho de obtener renta y ser sujeto pasivo de tal tributo, su obligación hubiera de alcanzar a satisfacer el gravamen correspondiente a la renta de un extraño.

Y se añade, en coherencia con lo anterior, que una infracción como la que acaba de ejemplificarse es la que se produce con la interpretación aislada y errónea que ha sido realizada por la Administración recurrida y la sentencia de instancia de algunos preceptos muy concretos del corpus normativo regulador del IAE; porque con esa forma de interpretación se ignoran los elementos esenciales del tributo y se reducen a la irrelevancia los preceptos legales que los regulan.

Con base en todo lo anterior, se concluye que la vulneración por la sentencia de instancia de los preceptos a que es referido este primer grupo de infracciones se produce

*"en la medida en que sostiene una interpretación de estos que conduce a gravar a mi representada por la superficie de unos locales en los que no realiza ninguna actividad (ni directa ni indirectamente), sobre los que no posee ningún derecho ni facultad y que son propiedad y están ocupados por terceros, que son quienes los explotan y, en consecuencia, realizan el hecho imponible".*

Y se añade que esa interpretación de la sentencia recurrida constituye también una vulneración del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución porque:

*"someter al gravamen a un contribuyente por la superficie de unos locales que no son de su propiedad, que no explota de ningún modo, de los que no tiene ingreso alguno y en los que no realiza el hecho imponible del IAE supone gravar una capacidad económica absolutamente inexistente (ni siquiera de forma potencial) ....".*

IV.- La infracción de las notas comunes al grupo 661 de las Tarifas del IAE, del epígrafe 661.2 de esas mismas Tarifas y de las reglas Segunda y Decimocuarta de la Instrucción IAE se apoya con la argumentación siguiente.

Se comienza afirmando que no ha sido cuestionado que la actividad de la recurrente haya de enmarcarse en el epígrafe 661.2 de las Tarifas del IAE sino de la interpretación que se efectúa de las Notas comunes al Grupo 661.

También se transcribe ese Grupo 661 con sus epígrafes y notas comunes:

**«Agrupación 66. Comercio mixto o integrado; 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.**

**Grupo 661. Comercio mixto o integrado en grandes superficies.**

*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.*

Cuota de:

Hasta 10.000 m<sup>2</sup>: 280 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,682834 euros)

De 10.001 a 20.000 m<sup>2</sup>: 271 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,628743 euros)

De 20.001 a 30.000 m<sup>2</sup>: 235 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,412378 euros)

De 30.001 a 40.000 m<sup>2</sup>: 225 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,352277 euros)

De 40.001 a 50.000 m<sup>2</sup>: 214 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,286166 euros)

De 50.001 a 60.000 m<sup>2</sup>: 188 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,129903 euros)

De 60.001 a 70.000 m<sup>2</sup>: 175 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,051771 euros)

Exceso de 70.000 m<sup>2</sup>: 75 pesetas por m<sup>2</sup>. (0,450759 euro)

*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.*

Cuota de:

Hasta 10.000 m<sup>2</sup>: 233 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,400358 euros)

De 10.001 a 20.000 m<sup>2</sup>: 223 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,340257 euros)

De 20.001 a 30.000 m<sup>2</sup>: 207 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,244095 euros)

Exceso de 30.000 m<sup>2</sup>: 185 pesetas por m<sup>2</sup>. (1,111872 euros)

*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.*

Cuota de:

Hasta 1.500 m<sup>2</sup>: 109 pesetas por m<sup>2</sup>. (0,655103 euro)

De 1.501 a 3.000 m<sup>2</sup>: 99 pesetas por m<sup>2</sup>. (0,595002 euro)

De 3.001 a 5.000 m<sup>2</sup>: 88 pesetas por m<sup>2</sup>. (0,528891 euro)

Exceso de 5.000 m<sup>2</sup>: 78 pesetas por m<sup>2</sup>. (0,468789 euro)

Notas comunes a este grupo:

1.<sup>a</sup> 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.

2.<sup>a</sup> A efectos del cálculo de las cuotas de este grupo, se computará la superficie íntegra del establecimiento (gran almacén, hipermercado o almacén popular), incluyendo las zonas destinadas a oficinas, aparcamiento cubierto, almacenes, etc. Asimismo, se computarán las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier otro título. No se computarán, sin embargo, las superficies descubiertas cualquiera que sea su destino.

3.<sup>a</sup> Quienes en virtud de cesión de uso, o por cualquier otro título, ocupen zonas de los establecimientos de referencia para el ejercicio de actividades económicas, tributarán por la cuota que corresponda en función de la actividad que realicen, sin que a efectos del impuesto tales zonas tengan la consideración de local.

4.<sup>a</sup> No está comprendida en este grupo la venta de tabaco».

Luego se señala que la interpretación de la sentencia recurrida ha sido imponer a la recurrente tributar no sólo por la superficie del hipermercado, sino también por la superficie de otros locales cuya titularidad es de terceros y la actividad desarrollada es también ajena al hipermercado del que es titular Carrefour.

Y se puntualiza que estas otras superficies, propiedad de personas distintas de las que forman parte del grupo Carrefour, tienen distintas formas de explotación: en unos casos el propietario del local o superficie ha cedido su explotación a otras personas diferentes (así ocurre en los locales propiedad de Klépierre que los ha arrendado a operadores comerciales -Belros, Décimas- o no comerciales -Burger King, Banco de Santander-); y en otros casos el propietario del local realiza su explotación comercial directa (lo que sucede con Toys R US).

Tras lo anterior se afirma que la interpretación efectuada por la Sala de Extremadura de ese Grupo 661 de la Tarifa IAE, de sus epígrafes y sus Notas Comunes atenta contra la configuración de los elementos básicos del IAE y, además, es errónea por no tomar en consideración el contexto normativo en que tales Notas han de insertarse, como tampoco realidad fáctica de la actividad ejercida al amparo del epígrafe 661.2 y su devenir histórico.





En cuanto a la interpretación contextual, se sostiene que la Nota Común 2ª ha de ponerse en relación con la Nota 1ª anterior, y lo que resulta de dicha consideración conjunta es que el cómputo de la total superficie dispuesta por la Nota 2ª ha de ser referida al sujeto pasivo al que la Nota 1ª permite englobar dentro de la concreta cuota de su específico epígrafe la actividad de cesión de espacios comprendidos dentro de su local.

Se añade que no puede ser ignorada la delimitación del local donde se ejerce la actividad de hipermercado y, por ello, no puede incluirse dentro del cómputo de superficie la correspondiente a locales cuya titularidad es de terceros.

Se dice a continuación que han de ponderarse la dos finalidades a que están ordenadas esas Notas Comunes 1ª y 2ª previstas para los casos en que, junto a la realización de la actividad principal del epígrafe por el que se tributa, se efectúa la cesión a un tercero de una parte de la superficie del local para que desarrolle una actividad diferente: una finalidad de simplificación tributaria consistente en mantener en la cuota de un mismo epígrafe la tributación de la actividad y la que corresponde a la cesión; y una finalidad de inclusión, consistente en calcular esa única cuota computando tanto la superficie del establecimiento que es soporte de la actividad del epígrafe como la superficie que el sujeto pasivo cede a un tercero.

Se alude más adelante a la evolución que han tenido los formatos de los centros comerciales desde que se aprobaron las Tarifas del IAE; y se apunta a este respecto que, en un momento inicial, esos centros comerciales tuvieron un único operador, pero posteriormente (y así ocurre en la actualidad) han presentado nuevas configuraciones que involucran a múltiples operadores económicos. Y esta alusión dese completa subrayando que la tributación no puede ser la misma en esas dos diferenciadas configuraciones.

Se termina invocando la Consulta vinculante V2087-15, de 6 de julio de 2015, de la Dirección General de Tributos.

#### **QUINTO.- La oposición del Abogado del Estado al recurso de casación.**

Sostiene que el recurso de casación debe ser desestimado porque los argumentos de la sentencia recurrida no han sido desvirtuados.

Los iniciales alegatos que desarrolla para defender esta posición se pueden resumir en lo que continúa.

Que el IAE no grava la propiedad sobre determinados bienes inmuebles sino la actividad económica o empresarial realizada en ellos, por lo que es indiferente como esté configurada la propiedad del inmueble en el que tal actividad se lleva a cabo.

Y que el caso litigioso no es comparable al de La Vaguada en Madrid, donde en único centro Comercial existen dos grandes hipermercados pertenecientes a dos distintas entidades mercantiles, pues el aquí controvertido se trata de un único edificio en el que, junto al hipermercado gestionado por la entidad mercantil ahora recurrente, existe una galería comercial en la distintos comerciantes, en espacios separados, definidos y perfectamente diferenciados, desarrollan su actividad.

Y a partir de lo anterior expresa estos razonamientos:

*«Es obvio que, la actividad principal de este tipo de Centros Comerciales, es la que lleva a cabo la actividad de hipermercado que gestiona precisamente la recurrente. Las demás actividades, son accesorias de la actividad principal. Quien impone la impronta en este tipo de centros es el hipermercado, por ello, figura en rótulos grandes y legibles desde mucha distancia, el, nombre del hipermercado en cuestión, lo que tiene o debe tener sus consecuencias a efectos del devengo de este impuesto.*

*Está claro que la actividad desarrollada por la recurrente es la de hipermercado, grupo 661 de las Tarifas del IAE, epígrafe 661.2. Y son aplicables las Notas Comunes, 1ª, 2ª y 3ª. El caso de la recurrente y al que se refiere la sentencia, es la nota 2ª que no vamos a repetir, que menciona la superficie íntegra del establecimiento. Y el establecimiento es el bien inmueble en su conjunto, la edificación cerrada, el centro comercial que aparece hacia el exterior con el rótulo del hipermercado: CARREFOUR, ALCAMPO, y otras firmas o marcas comerciales de gran consumo.*

*Por lo que se refiere a los empresarios que desarrollan su actividad comercial en los locales que están en la galería comercial, aneja al hipermercado, su situación encaja en la regla 3ª que señala:*

*"Quienes en virtud de cesión de uso, o por cualquier otro título, ocupen zonas de los establecimientos de referencia para el ejercicio de actividades económicas, tributarán por la cuota que corresponda en función de la actividad que realicen, sin que a efectos del impuesto tales zonas tengan la consideración de local".*

*Esto es, los locales que ocupen no tienen influencia para la tributación por el IAE, no se computa la superficie de dichos locales, porque ya esa superficie de esos locales se ha tenido en cuenta para la tributación del empresario*



que desarrolla la actividad principal, que ejerce la actividad de hipermercado. Por lo que, no hay una doble tributación, que sería el caso y entonces llevaría razón la recurrente, que se computase doblemente la superficie de estos locales diferenciados, a efectos de los empresarios que ocupan esos locales y a efectos del empresario que ejerce la actividad principal. Por un lado, en la tributación del empresario que ejerce la actividad principal de hipermercado, y en la tributación de los empresarios que ejercen la actividad accesoria, en esos centros comerciales. No es éste el caso.

Como dice la sentencia recurrida. En la aplicación del epígrafe 661.2 de las Tarifas, referido a comercios en hipermercados, rige el principio de especialidad».

**SEXTO.- La oposición del Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz al recurso de casación.**

Esta oposición pide en el "suplico" final que se desestime la pretensión de la recurrente y se declare ajustada a Derecho la interpretación normativa llevada a cabo por la sentencia recurrida.

Lo esgrimido en defensa de lo anterior es que para llegar a conclusiones correctas en el actual debate casacional es necesario concretar los elementos básicos del caso en cuestión; y como tales se señalan los tres que seguidamente se exponen, con las consideraciones sobre cada uno de ellos que así mismo se indican a continuación en lo esencial.

1) *Sobre el concepto de "ESTABLECIMIENTO".*

Se dice, primero, que bajo tal denominación, empleada por la norma común 2ª, ha de entenderse según la RAE, el lugar donde se ejerce una actividad, en este caso comercial; y se dice que aquí el concepto de "establecimiento" ha de englobar la integridad del inmueble construido en su día por Carrefour.

Luego se alude a la licencia de apertura de cada uno de los dos locales y se dice esto. Que la del centro levantado en C/ José María Alcaraz y Alenda (al que se denomina "Valdepasillas") fue otorgada en 1990 a Hipermercados Pryca y en el año 2000 los todos los locales de esta empresa fueron adquiridos por otra (que no se precisa) y adoptaron la denominación "Carrefour". Y que la del centro de Valverde fue otorgada en 1996 a "Continente", cadena del grupo francés Promodés SA que se fusionó en 2000 con "Pryca" y cambió su nombre comercial a "Carrefour".

Más adelante se alude a los recibos de IBI pagados en los dos edificios que se vienen mencionando.

Sobre el edificio sito en C/ José María Alcaraz y Alenda se indica que CC Comercial Carrefour paga el IBI de cuatro fincas catastrales y Carmila España SL el de una.

Y sobre el edificio de la carretera de Valverde se afirma que Carrefour Property España SLU paga el IBI de 9 fincas catastrales, Toys R US Iberia Real State SL el de una y Carmila España SL el de treinta y una.

Se dice después que, con la salvedad de la finca registral de Toys R US que tiene independencia constructiva), las restantes existentes en esos dos edificios de constante cita tienen como propietarios a Centros Comerciales Carrefour SA, Carrefour Property España SLU y Carmila España SL; y se añade que estas tres mercantiles están relacionadas entre sí, porque la segunda es filial de la primera y la tercera fue fundada en 2014 por la primera y otros inversores.

Y se concluye que el grupo Carrefour es el propietario de la superficie de ambos inmuebles, bajo distintas formas societarias y utilizando diversas estructuras comerciales y financieras.

2) *Sobre el concepto "PUESTA A DISPOSICIÓN A TERCEROS DE DETERMINADOS ESPACIOS POR CESIÓN DE USO O POR CUALQUIER OTRO USO".*

Se afirma sobre Centros Comerciales Carrefour SA lo siguiente:

- Vendió en 2000 la galería comercial del edificio C/ José María Alcaraz y Alenda (Valdepasillas) a Klekar Foncier Ibérica SA (integrada en el grupo Klepierre).
- En 2014 Klepierre transmitió esa misma galería comercial a Carmila (de la que Carrefour es accionista principal).
- Lo anterior impide admitir como cierto que Carrefour sobre los locales situados en dicha galería comercial "no posee ningún derecho ni facultad y que son propiedad y están ocupados por terceros (pues continúa con la propiedad de los locales a través de su filial Carmila).

3) *Cambio de hipótesis: TRANSMISIÓN DE COMPRAVENTA A EMPRESA COMPLETAMENTE AJENA A CARREFOUR.*



Se invoca esa hipótesis diferente a la considerada por las resoluciones administrativas litigiosas y la sentencia recurrida; esto es, en lugar de considerar a Carrefour cedente de los locales comerciales cuyo cómputo superficial es aquí controvertido, entender que el cedente es una persona o entidad independiente de Carrefour.

Y se afirma que, en el caso de ser arrendados los locales, se podría llegar a una tributación con un detrimento muy significativo del volumen que los Ayuntamientos podrían percibir por IAE en todo el territorio nacional.

Lo anterior se explica así.

El arrendador solo pagaría la cuota del epígrafe 8612 (Alquiler de locales industriales), establecida en el 0,10 del valor catastral.

El arrendatario, al encontrarse el local en el edificio donde se haya un hipermercado, podría invocar la Norma común 3ª del Grupo 661 y, por ello, tributar por la actividad que realice, pero sin que "a efectos del impuesto tales zonas tengan la consideración del local".

Y ello, trasladado al caso actual, significaría que, si en un local arrendado de 160 m<sup>2</sup> el arrendatario realizara la actividad del epígrafe 659.6 (Comercio al por menor), sólo pagaría la cuota mínima ponderada de 228,16 ? y no esta cuota no se podrían completar con el elemento de superficie establecido en la Regla 14ª de la Instrucción (que para esa superficie en una calle cualquiera de Badajoz podría alcanzar 81,28 ? y una cuota total de 309,44.

#### 4) Sobre los distintos pronunciamientos judiciales sobre la cuestión.

Se citan las distintas sentencias sobre la cuestión que han sido tenidas en cuenta por el Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz. El TEAR o la Sala de instancia.

#### **SÉPTIMO .- Análisis de las infracciones denunciadas en el recurso de casación.**

I.- Presupuestos fácticos de los que ha de partirse en el actual litigio para decidir si son o no de apreciar esas infracciones que son denunciadas.

Son estos dos que siguen.

El primero es que tanto la sentencia recurrida como las resoluciones de la Administración tributaria y el TEAR/E consideran irrelevante a quien pertenece la propiedad de los locales comerciales que generan la actual controversia, pues el hecho (físico) que ponderan como decisivo es que el hipermercado y los locales comerciales se encuentren situados en un mismo centro comercial e integrados en la unidad arquitectónica que este representa.

Y, como consecuencia de ello, no se preocupan en detallar en cada uno de esos locales comerciales a quien pertenece la titularidad; ni, en lo que hace a la actividad empresarial realizada en ellos, si quien la lleva a cabo es directamente el propietario o una persona distinta a él en virtud de cualquier título de cesión del derecho a utilizar dichos locales.

Y el segundo es que la Administración tributaria considera a Centros Comerciales Carrefour SA el único sujeto pasivo y obligado tributario de las liquidaciones IAE aquí controvertidas; y el hecho de que dicha entidad mercantil forme parte o no de un grupo empresarial, o de que tenga una especial relación con otras entidades mercantiles o personas jurídicas diferentes, no lo toma en consideración a los concretos efectos de erigir al grupo y a esas otras entidades relacionadas, a todas ellas, en sujetos corresponsables de las obligaciones tributarias que son exigidas en las liquidaciones litigiosas.

II.- La interpretación que debe hacerse de las tres Notas comunes del Grupo 661 para que resulten conformes, tanto con el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución, como con las regulaciones sobre el hecho imponible y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE- que contienen los artículos 78 y 83 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) -TR/LHL-.

Debe decirse inicialmente que esas tres Notas comunes permiten advertir que lo que hacen es establecer estas tres consecuencias jurídicas para los sujetos pasivos de IAE matriculados en los epígrafes que comprende el Grupo 661.

La primera es permitirles que con el pago de la cuota de su único epígrafe puedan realizar, sin pago de cuota adicional alguna, estas tres actividades simultáneas: (i) las de comercio al por mayor y al por menor; (ii) las que son denominadas "*aquellas otras que les son propias*" y también enumeradas; y (iii) las de cesión a terceros de un uso que literalmente se configuran así: "*de espacios dentro del local, por cualquier título y mediante contraprestación, para la realización de actividades económicas*".



La segunda es que, cuando una de las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo sea la de cesión a terceros, para el cálculo de esa única cuota correspondiente a un único epígrafe se compute la superficie del establecimiento (hipermercado en este caso) y, "Asimismo .... las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o por cualquier otro título".

Y la tercera es que las personas físicas o jurídicas que, por cesión del sujeto pasivo de cualquiera de los epígrafes del grupo 661, ocupen zonas situadas dentro del establecimiento en el que dicho sujeto pasivo realiza su actividad (de hipermercado en el actual caso), tributarán por la cuota que corresponda a esta otra actividad (distinta de la del sujeto pasivo cedente) pero con esta especialidad: "sin que a efectos del impuesto tales zonas tengan la consideración de local".

Como también ha de afirmarse que esas Notas comunes permiten constatar, en coincidencia con lo que afirma el recurso de casación, que su verdadera finalidad es la de facilitar una simplificación tributaria en estos términos: permitir al sujeto pasivo de los epígrafes del Grupo 661 que realiza simultáneamente, junto a la actividad de su epígrafe, una actividad de cesión de una zona de su establecimiento que sería encuadrable en un epígrafe distinto, el abono de una única cuota por un único epígrafe con esa especialidad que ha sido expuesta sobre el cómputo de superficie; y evitarle así la segunda liquidación que tendría que hacer por el epígrafe correspondiente a la actividad de cesión si esta fuese considerada de manera autónoma o separada de la actividad del Grupo 661.

Pero ese mecanismo formal de simplificación tributaria no puede contradecir el mandato que deriva del principio de capacidad económica en materia tributaria proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución, como tampoco la configuración del hecho imponible y los sujetos pasivos del IAE que efectúan los artículos 78.1 y 83 del TR/LHL para individualizar aquel principio constitucional en esta concreta figura tributaria. Y para que no se produzca esa contradicción es necesario lo siguiente: que la actividad de cesión del local que materializa el beneficio económico que quiere gravarse, resultante de dicha entrega, sea jurídica y económicamente referible al sujeto pasivo (de cualquiera de los epígrafes del Grupo 661) a quien se permite tal mecanismo formal de simplificación regulado en las Notas comunes.

Así ha de ser porque, de aplicarse la solución distinta de prescindir de esa imputabilidad económica y jurídica, y atender meramente a la configuración arquitectónica del inmueble donde se realizan las actividades de los epígrafes de que se viene hablando, se impondría una carga tributaria que carecería del efectivo soporte económico que exige ese principio constitucional que ha sido mencionado.

III.- Las conclusiones que derivan de todo lo que acaba de exponerse son las que se exponen a continuación.

No es de compartir la tesis seguida por la Administración tributaria, el TEAR/E y la sentencia recurrida de que, a los efectos de determinar el alcance que haya darse a la actividad de cesión regulada en las Normas comunes, el hecho decisivo sea la configuración arquitectónica del inmueble donde se encuentra el hipermercado y, a causa de ello, sea indiferente la persona que ostente la titularidad sobre la utilización del local o zona que haya sido objeto de cesión.

Tampoco son de acoger las alegaciones, efectuadas en su oposición al recurso de casación por el Organismo Autónomo de Recaudación de la Diputación de Badajoz, de que haya de atenderse al grupo empresarial en el que debe considerarse incluida la entidad recurrente Centros Comerciales Carrefour, S.A. Por deber de estarse aquí a esos presupuestos fácticos que antes se expusieron, especialmente el constituido por el dato de que la Administración tributaria no ha erigido al grupo empresarial en sujeto pasivo corresponsable de las obligaciones tributarias exigidas en las liquidaciones aquí litigiosas.

Ni sus consideraciones sobre el detrimento que en los ingresos por IAE podría causarse de seguirse una solución distinta a la aplicada por la Administración tributaria y la sentencia recurrida, ya que ese argumento, por sí solo, no puede anteponerse a lo que rectamente resulte de la Constitución y las leyes tributarias.

Y así mismo carecen de justificación sus afirmaciones sobre que, de aplicarse la tesis del recurso de casación, la superficie de las zonas ocupadas por arrendatarios no sería computable al hipermercado y tampoco a esos arrendatarios; y esto porque, de no poderse reconocer la condición de cedente en el sujeto pasivo del epígrafe del grupo 661, tampoco el ocupante de una zona que haya de considerarse ajena a dicho sujeto pasivo podría invocar la Norma común 3ª para el cálculo de la cuota correspondiente al epígrafe en el que deba encuadrarse la concreta actividad que realice.

**OCTAVO.- Criterios interpretativos sobre la interpretación del epígrafe 661.2 (comercio en hipermercados) de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y de su norma común 2ª, en relación con los artículos 78.1, 83 y 85.1.4ª del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo.**



Esa Norma común 2ª a los epígrafes del Grupo 661, en lo que dispone sobre las superficies que han de ser computadas para el cálculo de las cuotas de este grupo, no podrá incluir las zonas ocupadas por terceros, distintos a quien la Administración tributaria haya considerado sujeto pasivo por dichos epígrafes, si este sujeto pasivo carece de título alguno para otorgar por sí sólo a un tercero el uso o la utilización de esas zonas.

**NOVENO.- Decisión final sobre las cuestiones y pretensiones deducidas en el actual proceso jurisdiccional.**

Lo anterior conduce a resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso estimando el recurso de casación y anulando la sentencia recurrida.

Con el resultado de la estimación del recurso contencioso-administrativo que fue deducido en la instancia y la consiguiente anulación de la actividad administrativa impugnada a estos concretos efectos: que en las liquidaciones aquí litigiosas sea excluida, para el cálculo de la cuota correspondiente al epígrafe 661.2, la superficie de aquellas zonas sobre las que no se haya acreditado que la entidad Centros Comerciales Carrefour, S.A, posee un título de cualquier clase para otorgar por sí sola a otro el derecho a su uso o utilización.

**DÉCIMO.- Costas procesales.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la LJCA, respecto de las costas causadas en la instancia son de apreciar la clase de dudas que considera el apartado 1 del artículo 139 de dicho texto legal para apartarse de la regla general de la imposición; y no se hace pronunciamiento expreso de condena sobre las que corresponden a esta casación por no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente.

**FALLO**

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

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil Centros Comerciales Carrefour, S.A., contra la sentencia de 13 de septiembre de 2016 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cáceres del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (dictada en el recurso núm. 366/2015); y anular dicha sentencia recurrida con la consecuencia de lo que se declara a continuación.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en el proceso de instancia por Centros Comerciales Carrefour, S.A.; y anular, por no ser conformes a Derecho, las actuaciones tributarias y la resolución de 30 de abril de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura (TEAR/E) que han sido objeto de la impugnación jurisdiccional a estos concretos efectos:
  - que en las liquidaciones aquí litigiosas sea excluida, para el cálculo de la cuota correspondiente al epígrafe 661.2, la superficie de aquellas zonas sobre las que no se haya acreditado que la entidad Centros Comerciales Carrefour, S.A, posee un título de cualquier clase para otorgar por sí sola a un tercero el derecho a su uso o utilización.
- 4.- No hacer especial imposición de las costas causadas en el proceso de instancia y en este recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.