



Roj: **STS 3573/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:3573**

Id Cendoj: **28079130022019100574**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/10/2019**

Nº de Recurso: **740/2014**

Nº de Resolución: **1499/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 1773/2013,**
STS 3573/2019,
ATS 199/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.499/2019

Fecha de sentencia: 30/10/2019

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 740/2014

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/10/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: LMR

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 740/2014

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. 1499/2019

Excmos. Sres.

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles



D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 30 de octubre de 2019.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 740/2014, interpuesto por el procurador don César Berlanga Torres, en nombre y representación de la sociedad mercantil SFERA JOVEN, S.A., contra la sentencia de 13 de febrero de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (dictada en el recurso de apelación núm. 72/2006) en relación con la liquidación del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), periodo 2002.

Siendo parte recurrida la Generalidad de Cataluña, representada por el Letrado de su Servicio Jurídico.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - *La resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia de 13 de febrero de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestima el recurso de apelación 72/2006 interpuesto por la representación procesal de SFERA JOVEN, S.A., contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 9 de Barcelona, en el procedimiento ordinario 46/2005 el 25 de marzo de 2006, desestimatoria a su vez del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil frente a la resolución de la Junta de Finanzas del Departamento de Economía y Conocimiento de la Generalidad de Cataluña, de fecha 23 de septiembre de 2004, que desestima la reclamación núm. 1148/2004 frente a la liquidación provisional con número 796000006 0 04 del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), ejercicio 2002 (periodo del 25 de mayo al 31 de diciembre), correspondiente al centro SFERA JOVEN sito en la Avenida Diagonal 545 por un importe de 6.626,07 euros.

SEGUNDO. - *Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:*

a) El 28 de junio de 2002, SFERA JOVEN S.A. presentó la declaración 910 referente al IGEC correspondiente al local sito en la Avenida Diagonal 545, abierto el 24 de mayo de 2002. La delegación de Tributos de Barcelona practicó liquidación provisional en base a los datos aportados por la mercantil, referente al periodo del 24 de mayo al 31 de diciembre de 2002. Esta liquidación fue notificada el día 4 de mayo de 2004.

b) No conforme, SFERA JOVEN, S.A., presentó el 19 de mayo de 2004, reclamación económico-administrativa, la cual fue desestimada mediante resolución de la Junta de Finanzas, el 23 de septiembre de 2004, con base en lo siguiente: su incompetencia para examinar la ilegalidad, inconstitucionalidad o disconformidad de la LIGEC o del RIGEC con el ordenamiento comunitario por no ser esa la vía procesal pertinente para plantearla; y en segundo lugar, la realización del hecho imponible por cumplirse los elementos configuradores del mismo: "1) establecimiento comercial; 2) dedicado a la venta al por menor y; 3) con una superficie superior a 2.500 metros cuadrados". Considera además la Junta de Finanzas que las liquidaciones se han practicado de conformidad al ordenamiento jurídico.

TERCERO. - *La sentencia de instancia y la sentencia de apelación.*

Frente a la citada resolución de la Junta de Finanzas, SFERA JOVEN, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo que fue repartido al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 9 de Barcelona, donde se tramitó bajo el número de autos 46/2005, tras lo que fue desestimado a través de la sentencia 81/2006 de 25 de marzo.

La mercantil interpuso entonces recurso de apelación por escrito de 1 de octubre de 2008 y, tras formalizarse oposición al mismo por el Letrado de la Generalidad, por diligencia de ordenación de fecha 7 de noviembre de 2008 se elevaron las actuaciones al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Tras los trámites correspondientes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ dictó, el 26 de marzo de 2013, la sentencia desestimatoria que es objeto del presente recurso.



Respecto a la pretendida inconstitucionalidad de la Ley 16/2000, la Sala se remite a lo ya resuelto en su sentencia 908/2012 de 27 de septiembre, afirmando que: "Acerca de la inconstitucionalidad de varios preceptos del referido Reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña, aprobado por el Decret 342/2001, de 24 de diciembre -publicado en el DOGC nº 3542, de 28 de diciembre de 2001-, también nos hemos pronunciado en la misma sentencia 908/2012, de 27 de septiembre de 2012, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo número 262/2002, interpuesto por la Asociación Nacional de Grandes Superficies de Distribución (ANDEG). Respecto de los preceptos a que se refiere el escrito de apelación, hemos dicho lo siguiente:

1. Artículo 3, que reza así: " Artículo 3. Superficie de venta. A efectos de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, la superficie de venta es la superficie total de los lugares donde se exponen las mercancías con carácter habitual y permanente, o destinados a este fin con carácter eventual o periódico y a los que puede acceder la clientela para realizar las compras; los espacios internos destinados al tránsito de personas; la superficie de la zona de cajas; la comprendida entre esa zona y las puertas de salida y las dedicadas a actividades de prestación de servicios, y la ocupada por los vendedores tras el mostrador, cuyo acceso está vetado al público".

Se queja la demanda de que la definición legal de superficie de venta incluye todas aquellas "superficies dedicadas a actividades de prestación de servicios" cuya interpretación literal llevarla a incluir cualquier sección o establecimiento independiente, pero la normativa comercial autonómica ha introducido importantes matizaciones en el art. 2 del Decret 346/2001, incluyendo solo la superficie destinada a prestar servicios directamente relacionados con la actividad comercial y excluir las superficies dedicadas exclusivamente a la restauración, a la comercialización de servicios, a actividades lúdicas en general, y específicas para niños y guarderías.

Sin embargo, ya ha quedado señalado que habrá de estarse a la normativa específica sobre equipamientos comerciales vigente en cada momento, por lo que la queja de la demanda resulta más bien irrelevante. Y, en todo caso, una interpretación adecuada de la norma legal y de la reglamentaria enjuiciada, lleva a las mismas conclusiones contenidas en el Decret 346/2001, sin que haya lugar a nulidad alguna en virtud de interpretaciones literalistas.

2. Artículo 4, que reza así "Artículo 4. Cómputo de la superficie de venta

4.1. *En el cálculo de la superficie de venta se computa de forma acumulada la superficie de los lugares y espacios a que se refiere el artículo anterior cuando estén distribuidos en varias plantas de un mismo local, o incluso en locales diferentes pero contiguos, comunicados entre sí o que compartan cualquier tipo de servicio o instalación vinculados a la actividad ejercida por un mismo titular*

4.2. *Son locales, a efectos de este impuesto, las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies cubiertas o sin cubrir abiertas al público, donde se desarrolla la venta al detall*

4.3. *La cesión a terceros de espacios integrados dentro del área delimitada en el artículo anterior no determinará su exclusión del cómputo de elemento de superficie de venta.*

4.4. A efectos de lo establecido en el apartado 1 anterior, se entiende que la actividad de venta al detalle es ejercida por un mismo titular cuando la utilización de las superficies de venta sea llevada a cabo por entidades integradas en un grupo de sociedades, tal como este se define en el artículo 42 del Código de Comercio, o por la persona física o jurídica dominante".

Sostiene la demanda que este art. 4 incurre exactamente en la misma infracción que el art. 3 anterior, en relación con el gravamen solo de grandes establecimientos comerciales individuales y no de grandes establecimientos colectivos (arts. 2.3 de la Ley 17/2000 y 1 del Decret 346/2001).

Sin embargo, como la misma demanda resalta, conforme al art. 4.3 de la Ley 16/2000 son "grandes establecimientos comerciales individuales los que disponen de una superficie de venta igual o superior a los 2.500 metros cuadrados. El establecimiento que no tenga la consideración de gran establecimiento comercial individual porque no cumple el requisito de superficie mínima queda sujeto a Impuesto cuando, a consecuencia de una ampliación, iguale o supere los 2.500 metros cuadrados de superficie de venta. En este caso, tributa por la totalidad de la superficie, sin perjuicio de la aplicación del mínimo exento que establece el artículo 7"; y el art. 6 de la misma Ley 16/2000 señala que "es sujeto pasivo, en calidad de contribuyente, la persona física o jurídica titular del gran establecimiento comercial individual definido por el artículo 4, con independencia de que este situado o no en un gran establecimiento comercial colectivo. Se entiende por gran establecimiento comercial colectivo el definido por la normativa específica sobre equipamientos comerciales".



La demanda interpreta que alguno de los términos del art. 4 del Decreto impugnado "hacen que la previsión legal se pueda ver frustrada", interpretación que en modo alguno puede compartirse, debiendo estarse a las previsiones legales contenidas al respecto tanto en la Ley 16/2000 como en la Ley 17/2000, sin que quepa ahora suscitar supuestos concretos hipotéticos en que se entendiera el establecimiento como individual o como colectivo, sin que, a juicio de la Sala, la mención que se hace al grupo de empresas del art. 42 del Código de Comercio se refiera a tal cuestión.

3. Artículo. 5.2, del siguiente tenor: "5.2. A efectos de lo establecido en el apartado 4 del artículo anterior, es contribuyente la persona física o jurídica dominante del grupo de sociedades".

Reitera la demanda que este precepto busca que se pueda gravar a ciertos establecimientos comerciales colectivos, alegación que, en virtud de las mismas consideraciones vertidas en el precepto anterior, no comparte la Sala.

4. Artículo 10, que dice así: "Artículo 10. Sistema opcional de determinación simplificada

De acuerdo con lo establecido en la letra b) del artículo 7.2 de la Ley del impuesto, el sujeto pasivo puede optar por declarar la superficie real destinada a almacenes, talleres, obradores y otras zonas de producción, o bien la superficie que resulte de aplicar sobre la superficie de venta reducida el coeficiente que corresponda, según los intervalos siguientes:

Superficie de venta real Coeficiente

Hasta 5.000 m² 0,15

Entre 5.000 y 10.000 m² 0,25

Más de 10.000 m² 0,35".

La demanda imputa a la norma reglamentaria haber incurrido en error al incorporar el término "real" a la superficie de venta, pues el propio precepto se refiere a la superficie de venta "reducida".

Sin embargo, no se aprecia por la Sala la denunciada infracción del art. 7.2.a) de la Ley 16/2000, según el cual, "2. La superficie total se obtiene de sumar las superficies siguientes: a) La superficie de venta, tal como se define en la normativa específica sobre equipamientos comerciales, reducida en 2.499 metros cuadrados en concepto de mínimo exento", por cuanto el precepto reglamentario no es sino desarrollo de lo establecido en el art. 7.2.b) de la misma Ley 16/2000 en los siguientes términos: "b) La superficie destinada a *almacenes, talleres, obradores y espacios de producción, reducida en la proporción que resulte de la relación entre la superficie de venta reducida y la superficie de venta real. Se establecerá por reglamento un sistema opcional de determinación simplificada de esta superficie*" Por tanto, la Ley recoge la relación entre superficie de venta reducida y la superficie de venta real y no se observa extralimitación reglamentaria alguna.

5. Artículo 7.1 del Decret 342/2001, que dispone que "Superficie de venta es aquella definida como tal en los artículos 3 y 4 del presente Reglamento", sosteniendo la demanda que contradice el art. 7.2.a) de la Ley 16/2000 que desarrolla, del siguiente tenor: "La superficie de venta, tal como se define en la normativa específica sobre equipamientos comerciales, reducida en 2.499 metros cuadrados en concepto de mínimo exento".

Sin embargo, la propia demanda admite que los arts. 3 y 4 del Decret impugnado recogen la definición entonces vigente del Decret 244/1997, de 24 de marzo, de desarrollo de la Ley 1/1997, de equipamientos comerciales, añadiendo, no obstante, que el Reglamento de desarrollo de la Ley 17/2000, de equipamientos comerciales, se publicó en el mismo DOGC que el Decret 342/2001 impugnado, por lo que debió haber existido entre los departamentos de la Generalitat el necesario grado de coordinación y colaboración.

A juicio de la Sala no existe infracción de los principios de legalidad y jerarquía, sin perjuicio de la consideración técnica que merezca un eventual desconocimiento de los principios de coordinación y colaboración entre departamentos. Habrá de estarse, en todo caso, por mandato legal, a la definición o concepto de superficie de venta contenido en la normativa sectorial específica sobre equipamientos comerciales vigente en cada momento. Que la norma reglamentaria aquí enjuiciada recogiera los términos de la norma específica vigente cuando se elaboró y promulgó no puede suponer nulidad alguna, debiendo analizarse cualquier otra cuestión al respecto al examinar la impugnación del art. 3". (FD 4º).

Considera además la sentencia que el acto impugnado es ajustado a **derecho** ya que encuentra cobertura en la normativa legal, y que el impuesto impugnado no vulnera el **derecho** a la **libertad** de empresa.

No realiza la Sala especial pronunciamiento en costas, "habida cuenta de que la singularidad de la cuestión debatida veda estimar que se halle ausente la *iusta causa litigandi* en la apelante ("serias dudas de hecho o de **derecho**" en el caso, teniendo en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares para apreciar a estos

efectos que el caso era jurídicamente dudoso, tal como señala el artículo 394.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil)" (FD 6º).

CUARTO. - *Tramitación del recurso de casación.*

1.- Preparación del recurso. El procurador don Enrique Galisteo Cano en representación de SFERA JOVEN, S.A., mediante escrito de fecha 28 de febrero de 2013, preparó recurso de casación contra la referida sentencia de 13 de febrero de 2013 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Por auto de 1 de marzo del mismo año, la Sala tuvo por no preparado el recurso por considerar que la sentencia no era susceptible de recurso de casación por resolver la misma un recurso de apelación, constituyendo la segunda instancia.

Recurrido en queja ante la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, el auto fue anulado en fecha 14 de noviembre de 2013, procediéndose por la letrada de la administración de justicia a tener por preparado el recurso de casación mediante diligencia de ordenación de fecha 24 de febrero de 2014 por la que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Interposición del recurso. El procurador don Cesar Berlanga Torres, en nombre y representación de SFERA JOVEN, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 28 de febrero de 2014, que observa los requisitos legales.

La parte recurrente, tras justificar los requisitos de admisibilidad del recurso articula su argumentación señalando como motivo casacional el previsto en el artículo 88.1.d) y, más concretamente, en la infracción de normas de **derecho** estatal y comunitario europeo.

Las infracciones que imputa a la sentencia son las siguientes:

En primer lugar, que infringe el inciso tercero del artículo 6.3 LOFCA. La LIGEC contraviene la potestad de la Comunidad Autónoma de Cataluña para establecer tributos propios. En segundo lugar, señala que la sentencia impugnada infringe distintos principios y preceptos constitucionales de generalidad tributaria, capacidad económica, justicia tributaria, no confiscatoriedad, reserva de ley en materia tributaria, seguridad jurídica e igualdad. En el tercer apartado mantiene que la sentencia vulnera el ordenamiento comunitario. La LIGEC contraviene el principio de **libertad** de establecimiento consagrado en los artículos 49, 107 y 110 TFUE. Por último, considera que infringe el RIGEC, en general, y sus artículos 3, 4, 5.2, 7.1, y 11.2 en particular.

Finaliza dicho escrito suplicando a la Sala que dicte "sentencia por la que, estimando el recurso, case la impugnada, declarándola nula, y anule el Decreto 342/2001, de 24 de diciembre, del Departamento de Economía y Finanzas, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, así como el acto de liquidación tributaria dictado en su aplicación".

3.-Solicitud de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad y cuestión prejudicial. En el segundo otrosí digo del escrito de demanda solicita, al amparo de lo previsto en el artículo 35 de la LOTC, el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad respecto de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. En el tercer otrosí, solicita el planteamiento de cuestión prejudicial al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea respecto de la misma Ley.

4.- Oposición. Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado de la Generalidad de Cataluña, en la representación que por ley ostenta, formalizó su oposición al recurso de casación mediante escrito presentado el 25 de septiembre de 2014, observando los requisitos legales.

Tras una breve exposición de los antecedentes del caso y del objeto del presente recurso, manifiesta que debe ser rechazado, ya que, según manifiesta: " **II. 1-** La mercantil recurrente *olvida que el recurso de casación no es una tercera instancia* tal y como tiene declarado este Alto Tribunal. Así entre muchas otras, en su STS de 1 de julio de 2005, recurso 3592/2000.

Olvidando también que el objeto de recurso de casación es única y exclusivamente la Sentencia de instancia, la recurrente se limita en su escrito de interposición a reiterar, exactamente en los mismos términos, todas y cada una de las alegaciones realizadas en la instancia.

11.2- Del mismo modo *olvida la recurrente que el enjuiciamiento de la adecuación a nuestra Constitución de una norma con rango Ley, es competencia exclusiva del Tribunal Constitucional y que la adecuación a la CE de la Ley del IGEC ha sido declarada mediante la STC 122/2012, citada.*

11.3- *Incorre la recurrente en mutatio libelli ya que en su demanda no postuló la nulidad de precepto alguno del Reglamento que desarrolla la Ley del IGEC.* " (páginas 4 y 5)



También argumenta la Administración recurrida, que el presente recurso debe ser inadmitido porque "Concorre el motivo de inadmisibilidad previsto en la letra a) del artículo 93.2 de la LRJCA, ya que la simple lectura del escrito de preparación del recurso de casación evidencia que la recurrente no ha observado los requisitos exigidos por el artículo 89.2 en relación a lo dispuesto en el artículo 86.4 de la misma LRJCA, ya que en el escrito de preparación la recurrente omitió justificar que la infracción de las normas estatales que invoca ha sido relevante y determinante del fallo recurrido". (página 9)

Por último, afirma que la sentencia recurrida es conforme a **Derecho**.

El letrado de la Generalidad termina su escrito de oposición suplicando a la Sala "dicte sentencia declarando la inadmisión del recurso. Subsidiariamente, lo desestime con imposición de las costas a la parte recurrente." (página 32).

5.- Suspensión. Por providencia de fecha 14 de abril de 2016, se acordó la suspensión de la tramitación del presente recurso de casación por la incidencia que pudiera tener en el mismo el planteamiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"] de tres cuestiones prejudiciales de interpretación acordadas por esta Sala en auto de 10 de marzo de 2016 (casación número 3797/2012) hasta que las mismas fueran resueltas.

6.- Sentencia del TJUE. El TJUE (Sala Primera) resolvió, en la sentencia de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16 y C-235/16), la cuestión prejudicial planteada, declarando lo siguiente:

"1) **Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales.**

2) **No constituye una ayuda de Estado, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 2 500 m².** Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la jardinería o a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, ni en la medida en que concede una reducción del 60 % de la base liquidable a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como a los centros de bricolaje, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

En cambio, un impuesto de este tipo constituye una ayuda de Estado, en el sentido de esa misma disposición, en la medida en que exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2 500 m².

3) **En circunstancias como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, las ayudas de Estado resultantes del régimen de un impuesto como el controvertido en el litigio principal no pueden constituir ayudas existentes en el sentido del artículo 1, letra b), del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, cuyo tenor se reproduce en el artículo 1, letra b), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea."**

7.- Alegaciones de las partes tras dictarse la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018 (C-233/16). Como consecuencia de la precitada sentencia del TJUE, mediante providencia de 11 de mayo de 2018, esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo alzó la suspensión del presente procedimiento y acordó dar traslado a las partes por plazo de diez días para que efectuaran las alegaciones que tuvieran por conveniente sobre la incidencia de dicho pronunciamiento en la resolución del presente recurso de casación.

SFERA JOVEN, S.A., formuló sus alegaciones por medio de escrito de 30 de mayo de 2018, manifestando ser "parte actora en los recursos de casación en cuyo seno se han resuelto las cuestiones prejudiciales indicadas en el expositivo primero la "ASOCIACIÓN NACIONAL DE GRANDES EMPRESAS DE DISTRIBUCIÓN" (ANGED)", de la que resulta ser "empresa asociada, motivo por el cual, en aras del principio de economía procesal, y dada la práctica identidad absoluta de lo alegado por la ANGED en uno y otro recurso de casación" hace suyas y reproduce "las alegaciones deducidas en el recurso de casación nº 3797/2014, presentadas el 29 de mayo de 2018" (páginas 1 y 2). Termina suplicando a la Sala "dicte Sentencia declarando: (i) La inaplicabilidad de la [LIGEC], en virtud del principio de primacía del **Derecho** de la Unión, al dar lugar dos de los elementos esenciales de su hecho imponible a ayudas de Estado contrarias al artículo 108.3 del TFUE; y (ii) La nulidad del Reglamento



impugnado por haberse dictado en ausencia de fundamento legal efectivo y en infracción del artículo 108.3 del TFUE" (página 33).

Subsidiariamente, solicita a la Sala "el planteamiento de la pertinente cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 4, apartados 2 y 3, artículo 5 y artículo 8, apartado 3, de la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000 (página 34).

El abogado de la Generalitat de Catalunya presentó escrito de alegaciones con fecha 6 de junio de 2018, apuntando que el recurso de casación y la cuestión prejudicial se plantearon con relación a un marco jurídico ya inexistente, dado que la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el Decreto 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales han sido derogados por la Ley 5/2017, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxico, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono.

Dado que se ha establecido un nuevo régimen jurídico sustancialmente diferente para el IGEC, solicita se declare la pérdida sobrevenida de objeto del recurso de casación y, subsidiariamente, se declare que no ha lugar al recurso de casación.

QUINTO. - *Votación, fallo y deliberación del recurso.*

De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante diligencia de ordenación de fecha 4 de junio de 2018, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 16 de julio de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y señaló para votación y fallo de este recurso el día 15 de octubre de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el día 13 de febrero de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso de apelación núm. 72/2006, interpuesto por SFERA JOVEN, S.A. contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo número 9 de Barcelona, en el procedimiento ordinario 46/2005, el 25 de marzo de 2006, desestimatoria a su vez del recurso contencioso- administrativo interpuesto por la mercantil frente a la resolución de la Junta de Finanzas del Departamento de Economía y Conocimiento de la Generalidad de Cataluña, de fecha 23 de septiembre de 2004, que desestima la reclamación núm. 1148/2004 frente a la liquidación provisional con número 796000006 0 04 del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), ejercicio 2002 (periodo del 25 de mayo al 31 de diciembre), correspondiente al centro SFERA JOVEN sito en la Avenida Diagonal 545.

Antes de proseguir, debemos indicar que, habida cuenta que este recurso coincide, en lo sustancial, con el recurso de casación núm. 466/14 y habiendo recaído en el mismo la sentencia 1426/19, fechada el 23 de octubre de 2019, procede que, por seguridad jurídica, continuemos aplicando los criterios en ella fijados, realizando, eso sí, las adaptaciones que sean precisas.

SEGUNDO.- *Motivos de casación.*

La parte recurrente recuerda en su escrito de interposición del recurso de casación que la STC 122/2012 desestimó el recurso de inconstitucionalidad planteado contra la LIGEC, y que la Comunidad Foral de Navarra, el Principado de Asturias y la Comunidad Autónoma de Aragón, han creado y regulado un impuesto "sustancialmente idéntico al IGEC catalán", cuya constitucionalidad ha sido confirmada, respectivamente, por las SSTC 208/2012, 197/2012, y 96/2013 y 200/2013.

Partiendo de la existencia de esa jurisprudencia constitucional, sin embargo, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA, SFERA JOVEN, S.A. afirma que las infracciones que imputa a la Sentencia recurrida quedan reformuladas como sigue: "Inconstitucionalidad de la LIGEC por infracción del inciso tercero del artículo 6.3 LOFCA, en la redacción dada a éste por Ley Orgánica 3/2009"; "Inconstitucionalidad de la LIGEC por infracción de distintos principios y preceptos constitucionales, consagrados en los artículos 1.1, 9.3, 14 y 31.1 y 3 CE"; "Inadecuación del IGEC al ordenamiento comunitario"; y "Disconformidad del RIGEC con el ordenamiento Jurídico, tanto con carácter general como en relación específica a sus artículos 3, 4, 5.2, 7.1 y 11.2" . Aclara además que su



"oposición al RIGEC, en su conjunto, trae causa de la circunstancia de tener esa norma reglamentaria su fundamento en la LIGEC".

Como puede observarse, en ninguno de los cuatro motivos reseñados se trata en absoluto los actos de aplicación objeto de la discrepancia, sino que se pone en entredicho la constitucionalidad y la conformidad con el **Derecho** europeo de las normas reguladoras del impuesto. Después examinaremos las eventuales consecuencias de esta manera de proceder.

La sociedad recurrente, además, mediante segundo y tercer otrosí, solicitó el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad y de cuestión prejudicial, respectivamente, respecto de la LIGEC.

Naturalmente, la resolución, en su caso, de las infracciones alegadas debe tener muy presente tanto las cuestiones prejudiciales planteadas y resueltas por el TJUE [sentencia de 26 de abril de 2018 (asuntos acumulados C-234/16 y C-235/16; EU:C:2018:281)], sobre las que luego volveremos, como los pronunciamientos anteriores de este Tribunal, en asuntos semejantes a este, sobre las mismas cuestiones suscitadas en el presente recurso de casación.

TERCERO.- *Sobre las alegaciones de inadmisibilidad planteadas por la parte recurrida.*

Antes de abordar el examen singularizado de los distintos motivos casacionales esgrimidos, resulta pertinente examinar las alegaciones de inadmisibilidad que se contienen en el escrito de oposición al recurso de casación. Según hemos reflejado en los antecedentes, el abogado de la Generalidad de Cataluña alega: **(i)** que el recurso de casación no es una tercera instancia, y que, siendo el objeto del mismo única y exclusivamente la sentencia de instancia, SFERA JOVEN, S.A. se limita en su escrito de interposición a reiterar, "exactamente en los mismos términos, todas y cada una de las alegaciones realizadas en la instancia"; **(ii)** que el enjuiciamiento de la adecuación a la CE de una norma con rango Ley es competencia exclusiva del Tribunal Constitucional y que la adecuación a la CE de la LIGEC ha sido declarada por la STC 122/2012; **(iii)** que la entidad recurrente incurre en *mutatio libelli* ya que en su demanda no postuló la nulidad de precepto alguno del RIGEC, ni la vulneración por la LIGEC de los artículos 49, 107 y 110 del TFUE, por lo que debe considerarse como una cuestión nueva que, como tal, no puede examinarse en casación; **(iv)** y que el escrito de preparación del recurso de casación no ha observado los requisitos exigidos por el artículo 89.2 LJCA, en relación con el artículo 86.4 LJCA, ya que en dicho escrito la recurrente omitió justificar "que la infracción de las normas estatales que invoca ha sido relevante y determinante del fallo recurrido".

A) En primer lugar, debe señalarse que, frente a lo que mantiene la Generalidad de Cataluña, esta Sala aprecia que el escrito de preparación justifica suficientemente en qué medida la infracción de las normas estatales o comunitarias denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo recurrido.

B) En segundo lugar, tenemos también que rechazar la existencia de la *mutatio libelli* que denuncia el abogado de la Generalidad de Cataluña en relación con la invocada infracción por la LIGEC del **derecho** comunitario y la vulneración por algunos preceptos del RIGEC de los principios constitucionales de legalidad y jerarquía normativa.

A este respecto, debe subrayarse, de un lado, que en el escrito de demanda contencioso-administrativa de 4 de mayo de 2006 SFERA JOVEN, S.A. alegaba la "[i]nconstitucionalidad de la LIGEC por infracción de otros principios y preceptos de la CE y de otras normas integrantes del bloque de la constitucionalidad", en particular, los artículos 1.1, 14, 9.3, 31.1 y 31.3, en relación con el 133.1 y 133.2, todos ellos de la CE. Y en este punto se aducía la infracción del principio de reserva de ley por los artículos 3, 4, 5.1 y 2, 7.1, 11.2, 14 y 15 RIGEC, la inadecuación del IGEC al ordenamiento comunitario, en concreto, al artículo 43 TCE, que establece la **libertad** de establecimiento, así como la disconformidad de las liquidaciones y de la resolución de la Junta de Finanzas. Además, se solicitaba el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad y de cuestión prejudicial.

Y, de otro lado, en el escrito de interposición del recurso de apelación, fechado el 25 de julio de 2012, se denunciaba la "[i]nconstitucionalidad de la LIGEC", donde se reiteraba la fundamentación de la vulneración del principio de reserva de ley por los artículos 3, 4, 5.1 y 2, 7.1, 11.2, 14 y 15 RIGEC; y la "[i]nadecuación del IGEC al ordenamiento comunitario, reproduciendo los razonamientos sobre la infracción del artículo 43 TCE (**libertad** de establecimiento). También se alegaba la disconformidad de las liquidaciones y de la resolución de la Junta de Finanzas y, nuevamente, se solicitaba el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad y de cuestión prejudicial.

No existe, por consiguiente, cuestión nueva en los dos temas a que se refiere la parte recurrida, porque ambos se expusieron ampliamente tanto en el recurso contencioso-administrativo como en la apelación. Pero, aunque esto último no hubiera sucedido, ha de convenirse que ya la propia sentencia objeto del presente recurso de casación delimita los términos de la impugnación y expresamente entra sobre los mismos, aun cuando se haga en referencia a pronunciamientos anteriores.



Lo anterior, sin embargo, no significa, como en seguida veremos, que no existan otras razones que obstaculicen nuestro pronunciamiento sobre alguna de las infracciones aducidas.

C) En tercer lugar, tiene razón, sin embargo, la parte recurrida cuando afirma que el único órgano competente para enjuiciar la constitucionalidad de una ley es el Tribunal Constitucional. Pero olvida que la STC 122/2012, a la que se remite para defender que la cuestión de la constitucionalidad de la LIGEC catalana ha sido definitivamente resuelta por el máximo intérprete de nuestra Constitución, únicamente se pronuncia acerca de la conformidad de dicha norma con el artículo 6.3 LOFCA, y SFERA JOVEN, S.A. recurre la LIGEC por la vulneración de varios preceptos de la CE, en particular, los artículos 1.1, 9.3, 14 y 31.1 y 3.

Otra cosa es que, como hemos hecho en otros procesos en los que se impugnaba la regulación del IGEC de otras Comunidades Autónomas, tengamos que poner de manifiesto la defectuosa técnica casacional que revela el escrito de interposición del recurso -que dificulta, cuando no impide, un adecuado y pleno examen de la pretensión ejercitada-, porque si bien, en última instancia, lo que se recurren son varias liquidaciones en concepto de IGEC, los tres primeros motivos de casación van dirigidos a denunciar la contradicción de la LIGEC -en abstracto, es decir, sin ponerlo en conexión, siquiera marginalmente, con los actos administrativos cuestionados- con la Constitución, el bloque de la constitucionalidad y el **Derecho** europeo, y el cuarto motivo se dedica a argumentar -también en abstracto- la vulneración por varios preceptos del RIGEC de los principios constitucionales de legalidad y jerarquía normativa.

D) Por último, también debemos coincidir con la parte recurrida, al menos parcialmente, en que el escrito de interposición del recurso de casación adolece de falta de crítica de la argumentación de la sentencia impugnada.

Decimos "parcialmente" porque en relación con la infracción por la LIGEC del **derecho** comunitario existe una crítica clara y rotunda a los razonamientos de la resolución judicial cuestionada.

Y, respecto de la invocada infracción por algunos preceptos del RIGEC de los principios de legalidad tributaria y jerarquía normativa, aunque en el mencionado escrito no se hace una censura singularizada de los motivos por los que el Tribunal *a quo* entiende, precepto por precepto, que no se contradicen dichos principios, al menos se afirma lo siguiente: "[e]s cierto que la STSJ de Cataluña nº 908/2012, a la que se remite en bloque la sentencia aquí impugnada, ha considerado y desestimado la ilegalidad de los citados preceptos, excepción hecha del artículo 11.2 RIGEC, pero no es menos cierto que lo ha hecho frente a argumentación distinta de la que nos es dado esgrimir", por lo que "resulta pertinente desarrollar aquí el referido motivo de impugnación". Afirmación que, en una concepción muy generosa del **derecho** a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), podría llevarnos a considerar que la entidad recurrente hace un reproche en este concreto punto a los argumentos de la sentencia impugnada.

Sin embargo, es claro que en relación con la alegada infracción por la LIGEC del artículo 6.3 LOFCA, así como de los artículos 1.1, 9.3, 14 y 31.1 y 3, todos de la CE, la parte recurrente no dedica ni una sola línea a criticar los argumentos de la resolución judicial cuestionada -salvo por unas afirmaciones manifiestamente irrelevantes a las que más tarde aludiremos-, contenidos en el fundamento de **derecho** 3º, que rechazan, apoyándose en la sentencia del mismo órgano judicial núm. 908/2012, de 27 de septiembre de 2012 (recurso núm. 262/2002), no solo la vulneración del citado artículo 6.3 LOFCA (con fundamento en la STC 122/2012, así como las SSTC 37/1987, 186/1993, 289/2000, 179/2006 y 168/2004), sino también la infracción de los artículos 14, 31.1, 38 y 157.3 (en relación con los artículos 133.1 y 149.1.14 de la CE, y con el artículo 6.3 LOFCA), todos ellos de la CE. Como decimos, ni una sola frase se dedica por la recurrente en su escrito de interposición a comentar, discutir o poner en duda, siquiera tangencialmente, ninguno de los razonamientos de la sentencia impugnada sobre las cuestiones suscitadas por la propia actora en su demanda contenciosa. Circunstancia que ya de por sí nos permite rechazar los motivos del recurso en los que se aduce la contradicción de la LIGEC con preceptos de la CE o del bloque de la constitucionalidad [así lo pusimos de manifiesto, por ejemplo, en la sentencia 1399/2018, de 19 de septiembre (RCA núm. 689/2016; ES:TS:2018:3224)].

CUARTO.- *Acerca de la pretendida vulneración por la LIGEC del artículo 6.3 LOFCA.*

El artículo 6.3 LOFCA, en su redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, que es la que resulta aplicable al caso, establece lo siguiente:

"Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro".



Antes de nada, forzosamente, hemos de recordar en este motivo la defectuosa técnica casacional que pusimos de relieve en el fundamento de **derecho** anterior, pues el recurso no se dirige a impugnar la sentencia y a desacreditar la posible existencia en ella de errores *in iudicando*, sino que se orienta de forma virtualmente exclusiva a tratar de justificar que la LIGEC -y no una determinada interpretación de la misma por la resolución judicial cuestionada- es contraria al artículo 6.3 LOFCA.

Y es que, en efecto, SFERA JOVEN, S.A. únicamente se limita a señalar que, aunque la sentencia STSJ de Cataluña núm. 908/2012 -a la que se remite la impugnada en este recurso- sí ha entrado a examinar si el IGEC recae sobre materia imponible objeto de los tributos locales, "lo (...) ha hecho, sin embargo, de forma muy superficial, dejando vacías en su escueta argumentación al respecto amplias zonas susceptibles de ser cubiertas con argumentación que conduce a un resultado exactamente contrario, es decir, a la conclusión de que la LIGEC sí infringe la redacción original del artículo 6.3 LOFCA, por cuanto que, precisamente, el IGEC grava la misma materia imponible que la que es objeto del IAE". Referencia absolutamente genérica a la sentencia impugnada que no puede considerarse como una censura mínimamente fundada a la argumentación de la misma respecto de la adecuación de la LIGEC al artículo 6.3 LOFCA.

En cualquier caso, no podemos coincidir con la tesis de la entidad recurrente, que sostiene, en esencia, lo que sigue: **(i)** que las CCAA deben "adoptar, "en todo caso", las medidas de compensación o coordinación a que se refiere el tercer inciso del artículo 6.3 LOFCA siempre que establezcan un tributo propio sobre la materia imponible constitutiva del objeto de algún tributo local"; **(ii)** que la " STC 122/2012 se ha limitado a determinar si existe o no coincidencia entre el hecho imponible del IGEC y el del IAE", lo cual ha rechazado, pero "no ha entrado a considerar -ni la citada, ni ninguna otra STC-, sin embargo, si la LIGEC es conforme o no con otras exigencias que establece la vigente redacción del artículo 6.3 LOFCA y que se activan si se determina que el impuesto autonómico de que se trate en cada caso grava la misma materia imponible que la que constituye el objeto de algún tributo local"; **(iii)** que "una vez establecido el IGEC, la capacidad municipal para operar sobre el IAE que grava la explotación de [l]os establecimientos comerciales [sujetos al IGEC] es notablemente inferior a la que tendría de no haberse establecido dicho tributo autonómico"; **(iv)** que "la STC 122/2012 no ha entrado en la consideración de si el IGEC recae o no sobre la materia imponible propia del IAE o de otro tributo local", y, por tanto, tampoco "en la consideración de si procedía o no la adopción de las medidas previstas en el tercer inciso del artículo 6.3 LOFCA"; **(v)** que "no cabe la menor duda de que existe identidad de materias imponibles entre el IGEC, por un lado, y el IAE, por otro"; **(vi)** que "con independencia de su formulación legal, el hecho imponible del IGEC está constituido materialmente por la utilización" o "la titularidad de establecimientos comerciales dedicados a la venta al detalle con superficie de venta igual o superior a 2.500 metros cuadrado", lo que "configura al IGEC como un impuesto estrictamente fiscal sobre determinados establecimientos comerciales" y "aleja al tributo definitivamente del plano de la extrafiscalidad"; **(vii)** "que el hecho imponible del IAE está constituido por el mero ejercicio de cualquier actividad empresarial, y, en consecuencia, por el ejercicio de la actividad consistente en la venta al por menor en establecimientos comerciales con superficie de venta igual o superior a 2.500 metros cuadrados"; **(viii)** que el IGEC "es, en verdad, un impuesto que grava la titularidad de determinados establecimientos comerciales, de forma que su auténtica materia imponible, constitutiva de su objeto real, se integra por la actividad comercial que se desarrolla en el establecimiento gravado", y "resulta que la titularidad de la actividad económica que se desarrolla en el establecimiento comercial gravado, coincide con la materia imponible objeto del IAE", de manera que "el IGEC grava materia imponible reservada por la legislación de Régimen Local (RDLeg 2/2004) al IAE"; **(ix)** que, a tenor de lo anterior, la Comunidad Autónoma de Cataluña (CAC) "tendría que haber adoptado las medidas de compensación o coordinación previstas en el tercer inciso del artículo 6.3 LOFCA, lo que no ha hecho"; **(x)** que existe interés legítimo de SFERA JOVEN, S.A. "en la efectividad de las fórmulas de compensación o coordinación que la CAC debería haber establecido a favor de los Municipios catalanes, por cuanto que" dicha sociedad "es sujeto pasivo, en efecto, no sólo del IGEC, sino también de los tributos propios de esos Municipios", y es evidente "que el volumen de recursos a obtener por dichos Municipios de sus tributos propios será diferente en razón a que la CAC establezca o no las mencionadas fórmulas de compensación o coordinación, lo que se traduce, consiguientemente, en una mayor o menor presión fiscal a soportar por" la recurrente; y **(xi)** que "en la medida en que el IGEC grava la misma materia imponible que la que es objeto del IAE, y en la medida en que la CAC no ha establecido fórmula alguna de compensación o coordinación a favor de los Municipios catalanes, cabe afirmar que la LIGEC infringe el inciso tercero del artículo 6.3 LOFCA", "amén de haber infringido los principios de autonomía local (arts. 137 y 140 CE) y de suficiencia financiera de las Haciendas Locales (art. 142 CE)", cabiendo imputar, asimismo, "al IGEC la tacha de no estar su regulación acomodada a la doctrina del TC en materia de tributos de carácter extrafiscal y finalidad medioambiental, lo que resulta ser contrario al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.3 CE".

Como acabamos de ver, para fundar que la LIGEC vulnera el inciso tercero del artículo 6.3 LOFCA, la entidad recurrente, de un lado, parte de que la materia imponible del IGEC coincide con la del IAE, para lo cual mantiene,



con diversos argumentos, que el IGEC no es un tributo extrafiscal, y, de otro lado, defiende que existe interés legítimo de SFERA JOVEN, S.A. "en la efectividad de las fórmulas de compensación o coordinación que la CAC debería haber establecido a favor de los Municipios catalanes", en la medida en que dicha sociedad es sujeto pasivo del IGEC y de los tributos propios de esos Municipios, y es evidente "que el volumen de recursos a obtener por dichos Municipios de sus tributos propios será diferente en razón a que la CAC establezca o no las mencionadas fórmulas de compensación o coordinación", lo que se traduce en una mayor o menor presión fiscal a soportar por la recurrente.

Sin embargo, resulta que, como subraya la sentencia impugnada, la STC 122/2012 ha declarado de forma clara e inequívoca, frente a lo que sostiene SFERA JOVEN, S.A., que el IGEC es un tributo extrafiscal:

" En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales -señala el FJ 7º- la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizado para cuantificar el tributo, sino que sirve también para calificar el tipo de actividad gravada, y así identificar los sujetos pasivos que, a los efectos del impuesto, son grandes establecimientos comerciales. El elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho imponible, pues sólo el ejercicio de éste determinado tipo de actividad es lo que ha querido gravar el legislador, porque considera que produce un impacto negativo sobre el medio ambiente, el territorio y el comercio tradicional. En definitiva, es dicho impacto negativo derivado de la mera existencia de estos grandes establecimientos comerciales individuales lo que pretende desincentivar el legislador autonómico con el pago de un impuesto, independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener, es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esta concreta actividad empresarial, sirviendo la recaudación del propio tributo para compensar "el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales" y atender a "las necesidades de modernización y fomento de comercio integrado en trama urbana", según consta en la exposición de motivos de la ley, razón por la cual el art. 3 de la misma afecta el producto de dicha recaudación al "fomento de medidas para la modernización del comercio urbano" y al "desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales".

De cuanto acabamos de señalar se desprende, además y finalmente, que el tributo tiene, aunque sea parcialmente, una finalidad extrafiscal, lo que no puede dejar de tenerse en cuenta a la hora de establecer sus diferencias, tanto con el impuesto de actividades económicas como con el impuesto sobre bienes inmuebles".

Y que, en cualquier caso, así planteada, la cuestión ha sido resuelta por nuestra sentencia 1506/2018, de 16 de octubre, dictada en el recurso de casación núm. 951/2014 (en idénticos términos, la sentencia núm. 1507/2018, de 16 de octubre, dictada en el recurso de casación núm. 995/2014), cuyos argumentos contenidos en su FD 5º, son trasladables, *mutatis mutandis*, al presente proceso:

" Sí procede examinar de forma independiente el tercero de los motivos de casación articulados, el que se refiere al inciso final del artículo 6.3 de la LOFCA, cuestión ésta sobre la que no se pronunció el Tribunal Constitucional en su sentencia de 23 de abril de 2013 . Sustenta ANGED el motivo en los siguientes argumentos:

??? "...De lo que se trata, en definitiva, es de determinar cuándo se activa la obligación establecida en el tercer inciso del artículo 6.3 LOFCA y, en función de ello, determinar si en la presente controversia ha debido activarse y, en caso afirmativo, si se ha activado o no. A tal fin, procede examinar con cierto detenimiento el precepto orgánico de referencia, de cuyo examen resulta lo siguiente:

??? - Es evidente que, en algún supuesto, ya veremos en cuál, es imperativo que la CA establezca las medidas de compensación o coordinación a que estamos haciendo referencia (art. 6.3, tercer inciso, LOFCA).

??? - También es evidente que no procede adoptar esas medidas cuando el hecho imponible del impuesto autonómico coincide con el hecho imponible de algún tributo local, ya que tal coincidencia está prohibida (art. 6.3, primer inciso, LOFCA).

??? - Sólo resta, pues, el supuesto en el que el impuesto autonómico recae sobre la misma materia imponible que la que constituye el objeto de algún tributo local, ya que tal coincidencia de materias imponibles está autorizada (art. 6.3, segundo inciso, LOFCA); y ya que es el único supuesto que puede dar lugar a la merma recaudatoria o a la merma del potencial de crecimiento futuro del tributo local cuyo objeto o materia imponible es legítimamente invadida por el impuesto autonómico.

??? Así las cosas, cabe afirmar que las CCAA deben adoptar, "en todo caso", las medidas de compensación o coordinación a que se refiere el tercer inciso del artículo 6.3 LOFCA siempre que establezcan un tributo propio sobre la materia imponible constitutiva del objeto de algún tributo local. De no ser ésta la solución que debe darse a la cuestión planteada se estaría, pura y simplemente, ante un precepto orgánico, el reiteradamente citado tercer inciso del artículo 6.3 LOFCA, completa y absolutamente vacío de contenido, solución ésta jurídicamente imposible.



* Dice al respecto la Sala de instancia lo que a continuación transcribimos:

*** "...La sentencia [96/2013] en su Fundamento de **Derecho** Once y Doce, después de expresar que "...desde las STC 122/2012, de 5 de junio ... hemos venido afirmando que, tras la reforma operada en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas por la Ley Orgánica 312009, de 18 de diciembre, el contenido de sus arts. 6.2 y 6.3 es inicialmente idéntico entre sí, dado que la intención del legislador orgánico fue asimilar los límites establecidos en estos dos preceptos ..." y que "...la prohibición de doble imposición en ellos establecida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base...", desde la perspectiva y análisis de los elementos del tributo en cuestión concluye con la falta de coincidencia entre el hecho imponible del mismo y los correspondientes al IAE, IBI, IS e IRPF.

*** C) Los anteriores razonamientos llevan consigo la inviabilidad de la alegación de que la norma creadora y reguladora del IDMGU carece de medidas de compensación o coordinación a favor de los Municipios aragoneses, contraviniendo al art. 6.3 de la LOFCA que dispone: "En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermadas ni reducidas tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro".

* ? ? No obstante, debe añadirse que de este precepto no se desprende que, necesariamente, dichas medidas deban ser incluidas en la norma en que la Comunidad Autónoma establezca el tributo correspondiente, pudiendo arbitrarse otros medios para asegurar dicha finalidad".

*

* Aunque éste último constituye el único argumento de la sentencia en respuesta a la demanda en este particular, bastaría per se para determinar el fracaso del motivo, pues la Sala de instancia está enunciando una mera hipótesis para el caso -no verificado como concurrente en el litigio seguido- de que concurriese la situación de hecho determinante de la necesidad de establecer medidas de compensación o coordinación adecuadas, esto es, que no es la ley de creación del tributo, en caso de "...establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales", la que debe arbitrar medidas de compensación o coordinación.

* Dicho de otra forma, el motivo encierra una petición de principio, pues da por demostrado aquello que en el proceso se debería acreditar, como es la afectación de la materia correspondiente a las reservadas a las Corporaciones locales, lo cual no cabe presumir por la sola afirmación demandante, máxime cuando, conforme a la STC 96/2013 , ya se ha descartado la concurrencia en el hecho imponible con los gravados en los tributos locales. Pero, en cualquier caso, ni ANGED ostenta legitimación activa para sustituir a las entidades locales, en el ámbito del impuesto, a fin de reivindicar el cumplimiento de la señalada obligación legal, ni la falta de concreción económico-financiera de los presupuestos en que debería perfilarse y cuantificarse hace posible trasladar a la Ley -o a su procedimiento de elaboración- un mecanismo compensatorio o de cooperación que parece exigir una evaluación posterior del impacto del impuesto en las haciendas locales concernidas.

* Así lo hemos razonado en la sentencia de 15 de marzo de 2016 (recurso de casación nº 3620/2014) (ES:TS:2016:1107), en que se dio respuesta a una alegación semejante a la contenida en este motivo, planteada por otra asociación empresarial:

*** "...CUARTO.-

*** ... 2.- El motivo no puede ser acogido por las siguientes razones.

*** A.- Se defiende a través de su planteamiento un interés ajeno, el de los municipios castellano-leoneses a no ver mermados sus ingresos por la tasa de recogida y tratamiento de basuras como consecuencia del IERV autonómico. Y no puede servir para reconocer legitimación suficiente la alegación que la recurrente efectúa de ser una asociación que integra a sujetos pasivos no solo del IERV, sino también de tributos propios de los municipios. De una parte, se sigue invocando un interés que parece ser diferente del específico de la asociación, de otra, aunque fuera una finalidad específica de esta la defensa de los intereses de los asociados como contribuyentes de la correspondiente tasa municipal, también sería ajeno a ellos el montante global de ingresos que por ella pudieran obtener los referidos municipios. En definitiva, la recurrente no es una asociación de municipios castellano-leoneses ni constituye su objeto la defensa de unos intereses municipales en los que poder incluir los ingresos globales derivados de un tributo municipal.

*** B.- El artículo 6.3 LOFCA es cierto que se refiere a hechos imposables gravados por tributos locales y a materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales, pero aunque consideremos que cuando dispone que "deberán establecerse medidas de compensación o coordinación adecuadas" se refiere a impuestos autonómicos que incidan en materias imposables locales, lo que no exige es que éstas se



establezcan en la propia regulación del impuesto autonómico controvertido, ni tampoco señala unas concretas medidas compensatorias o de coordinación, con tal de que, finalmente, no se vean reducidos los ingresos de las corporaciones locales ni reducidas sus posibilidades de crecimiento futuro.

???C.- La reducción de ingresos municipales como consecuencia del IERV es una afirmación sin el suficiente contraste probatorio. Como la propia parte reconoce, determina o puede determinar; y, por otra parte, no cabe olvidar que tratándose de tasas rige el principio de suficiencia financiera, de manera que su importe por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida...".

QUINTO.- *Sobre la invocada infracción por la LIGEC de los artículos 1.1, 9.3, 14 y 31.1 y 3, todos ellos de la CE.*

Ya hemos anticipado que en este motivo debemos apreciar el mismo defecto de la técnica en la interposición del recurso de casación que en el anterior, que lo aboca en buena medida a la falta de fundamento, en tanto desvía el objeto casacional para dirigirlo a la ley autonómica -que, obviamente, no es ni podría ser el objeto directo de este litigio-, no a la sentencia que conoció del recurso contencioso-administrativo.

Y es que la alusión que se hace en el escrito de interposición del recurso a la resolución judicial cuestionada en lo que respecta a la alegada infracción por la LIGEC de preceptos constitucionales enumerados en el título de este fundamento jurídico es que en general, "esta cuestión ha sido muy someramente considerada en la Sentencia que impugnamos, si bien ésta se pronuncia algo más en la parte de esa cuestión referida a la infracción de los principios de igualdad y capacidad económica (arts. 14 y 31.1 CE), lo que se debe a la circunstancia de que la resolución combatida se remite, casi en bloque, al contenido de la STSJ de Cataluña nº 908/2012"; y "tampoco es suficiente lo que refiere la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la materia (SSTC 122/2012, 197/2012, 208/2012, 96/2013 y 200/2013), por cuanto que en aquélla sólo se hacen referencias colaterales a los principios de igualdad y capacidad económica, en todo caso no en los términos por [la recurrente] planteados".

La mencionada tacha resulta aquí aún más grave porque, pese a que SFERA JOVEN, S.A. alega la vulneración por la LIGEC de los artículos 1.1, 9.3, 14 y 31.1 y 3, todos ellos de la CE, la resolución judicial cuestionada argumenta porqué dicha Ley no contradice los artículos 38 y 157.3 de la CE (en relación con los artículos 133.1 y 149.1.14 de la CE, y con el artículo 6.3 LOFCA), no mencionados en el escrito de interposición del recurso, y, en cambio, no dice una sola palabra acerca de la infracción de los artículos -sí invocados por la recurrente- 1.1, 9.3 y 31.3 de la CE, sin que, como resultaba procedente y exigible, se haya denunciado la existencia de incongruencia omisiva contraria al **derecho** a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE). Circunstancia que pone una vez más de relieve lo que venimos recalcando: que el recurso adolece de una radical desconexión con la respuesta que ha ofrecido la sentencia de 13 de febrero de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en esta sede, lo que hace oportuno reproducir las siguientes palabras de nuestra, ya citada, sentencia 1506/2018, de 16 de octubre, dictada en el recurso de casación núm. 951/2014:

"Ello nos lleva a reiterar, además, que el recurso de casación está aquejado de inconcreción en la medida en que aspira a que sea este Tribunal Supremo quien plantee la cuestión de inconstitucionalidad en relación con determinados preceptos de la Ley (...), debido a la sedicente conculcación de preceptos constitucionales, con el fin de resolver este recurso -...-, en lugar de hacer explícitas, como sería propio de la elemental técnica casacional, las razones por las que la Sala de instancia, cuya sentencia se impugna aquí, habría incurrido en infracción jurídica, en su tarea de juzgar, por haberlo hecho sin promover previamente dicha cuestión de inconstitucionalidad, lo que es sustancialmente distinto, razones sobre las que ahora se guarda silencio" (FD 4º).

En cualquier caso, en la sentencia que acabamos de mencionar, frente a la infracción por la LIGEC aragonesa alegada por ANGED, de distintos principios y preceptos constitucionales, consagrados en los artículos 1.1, 9.3, 14 y 31.1 de la CE, recordábamos que la STC 96/2013, de 23 de abril, decía lo que a continuación transcribimos:

"[...] 6. Comprobado que la Ley impugnada encuentra cobertura en el acervo competencial del legislador aragonés, procede entrar a considerar si dicho legislador autonómico en el ejercicio de su competencia normativa ha desconocido el **derecho** a la **libertad** de empresa (art. 38 CE) o la prohibición de obstaculizar la circulación de personas y bienes en todo el territorio español (art. 139.2 CE).

??? En relación con la vulneración del art. 38 CE, y como ya expusimos en el fundamento jurídico 4 b), lo que vincula al legislador, en este caso el autonómico, no es el **derecho** constitucional en sí sino su contenido esencial (art. 53.1 CE). En efecto, es doctrina constitucional reiterada que "[e]l **derecho** a la **libertad** de empresa no es absoluto e incondicionado sino limitado por la regulación que, de las distintas actividades empresariales en concreto, puedan establecer los poderes públicos, limitaciones que han de venir establecidas por la ley,



respetando, en todo caso, el contenido esencial del **derecho**" (SSTC 18/2011, de 3 de marzo, FJ 15 ; y 135/2012, de 19 de junio , FJ 5).

???Sobre este punto la STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2 (cuya cita se reitera en la STC 109/2003, de 5 de junio, FJ 15) declaró que "no determina la Constitución cuál sea este contenido esencial de los distintos **derechos y libertades**, y las controversias que al respecto puedan suscitarse han de ser resueltas por este Tribunal". Pues bien, sobre el contenido esencial del **derecho** a la **libertad** de empresa la STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 11, señaló que "hay que recordar que el art. 38 del texto constitucional dispone que los poderes públicos garantizan el ejercicio de la libre empresa de acuerdo con las exigencias de la economía general. Dicho mandato debe ser interpretado poniéndolo en relación, primero, con los arts. 128 y 131 CE [SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 3 b)], viniendo a implicar, fundamentalmente, el **derecho** a iniciar y sostener una actividad empresarial (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3) y a hacerlo en libre competencia (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 4; y 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8)... Existe, por tanto, una garantía del inicio y el mantenimiento de la actividad empresarial "en **libertad**", que implica "el reconocimiento a los particulares de una **libertad** de decisión no sólo para crear empresas y, por tanto, para actuar en el mercado, sino también para establecer los propios objetivos de la empresa y dirigir y planificar su actividad en atención a sus recursos y a las condiciones del propio mercado. Actividad empresarial que, por fundamentarse en una **libertad** constitucionalmente garantizada, ha de ejercerse en condiciones de igualdad, pero también, de otra parte, con plena sujeción a la normativa sobre ordenación del mercado y de la actividad económica general" [STC 225/1993, de 8 julio, FJ 3 b)]. Ha de ser entendida "como **libertad** de actuación, de elección por la empresa de su propio mercado, cuyo ejercicio en condiciones básicas de igualdad queda constitucionalmente garantizado, y cuyo respeto marca los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 64/1990, de 5 de abril, FJ 4)".

* ?? 7. De otro lado, hemos de recordar que los recurrentes sitúan la lesión alegada del **derecho** a la **libertad** de empresa en que la Ley impugnada provoca, a su juicio, una desigualdad básica en el ejercicio de una cierta actividad empresarial según el territorio donde se realice, alegación que, por las razones expuestas en el fundamento jurídico segundo, limita el objeto de nuestro enjuiciamiento. Este alcance limitado del objeto de este proceso también ha de ser tenido en cuenta a la hora de discernir cuáles son los elementos de nuestra doctrina con los que hemos de realizar el examen que nos compete.

*? ? En este sentido procede poner de relieve que la STC 96/2002, de 25 de abril , destaca dentro del contenido esencial del art. 38 CE que "la actividad empresarial... por fundamentarse en una **libertad** constitucionalmente garantizada, ha de ejercerse en condiciones de igualdad". Pero tampoco se puede olvidar que en la referida STC 96/2002 se evaluaba una bonificación estatal que colocaba a los competidores en distinta situación competitiva según cuál fuera el lugar de su residencia. En otras palabras, que, a diferencia del caso que nos ocupa, la desigualdad no procedía de la ordenación diversa de una actividad empresarial por diferentes legisladores en ejercicio de sus competencias propias.

*? ? En esa misma línea en el fundamento jurídico 8 de la STC 109/2003, de 5 de junio , se resalta que "la **libertad** de empresa, de la que la transmisibilidad de ésta [autorización de apertura de farmacia] es una concreción, exige que las distintas empresas de un mismo sector se hallen sometidas al mismo género de limitaciones básicas en todo el territorio nacional, pues dicha **libertad**, que la Ley general de sanidad reconoce, sólo existe en una economía de mercado que resulta incompatible con posiciones jurídicas básicamente distintas de los diversos operadores". Pero no se puede olvidar que esa afirmación se hace cuando se está analizando si el Estado, en uso de su competencia básica ex 149.1.16 CE, puede imponer, como regulación uniforme para todo el territorio nacional, que las autorizaciones de apertura de las oficinas de farmacia sean transmisibles. Como en el caso de la STC 96/2002 , no se está en presencia de una desigualdad en las condiciones de ejercicio de una actividad empresarial provocada por los regímenes diversos instaurados por legisladores distintos en ejercicio de sus respectivas competencias.

* ??Por el contrario, cuando este es el caso, como ocurre en el presente recurso de inconstitucionalidad, la doctrina constitucional sobre el art. 38 CE a partir de la que se enjuicia la norma impugnada es en cierto modo distinta. Así, el fundamento jurídico 15 de la STC 109/2003, de 5 de junio, donde el objeto del análisis constitucional es la diversidad en las condiciones de ejercicio de la actividad farmacéutica privada generada por varios legisladores autonómicos al prever un régimen distinto de causas de caducidad de la autorización de apertura, retoma el criterio que el Tribunal había usado en las SSTC 88/1986, FJ 6 y 66/1991, de 22 de marzo, FJ 2, según el cual "que las regulaciones autonómicas que... prevengan la intervención de los poderes públicos en el ámbito económico, introduciendo un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación es admisible con tal de que dentro del ámbito competencial respectivo "resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias... previstas resulten adecuadas y justificadas por su



fin" (STC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6). Y en fin, desde sus primeras resoluciones (STC 26/1981, FJ 15) ha venido a decir que no siendo los **derechos** que la Constitución reconoce garantías absolutas, las restricciones a que puedan quedar sometidos son tolerables siempre que sean proporcionadas, de modo que, por adecuadas, contribuyan a la consecución del fin constitucionalmente legítimo al que propenden y por indispensables hayan de ser inevitablemente preferidas a otras que pudieran suponer, para la esfera de **libertad** pública protegida, un sacrificio menor".

??? 8. De acuerdo a la doctrina constitucional últimamente reseñada, que es la establecida en supuestos análogos al que es objeto de este proceso constitucional, la ley que ha sido impugnada por crear un régimen diverso del o de los existentes en el resto del territorio nacional en materia de tributación de las empresas de distribución comercial mediante grandes superficies respetará el contenido esencial de la **libertad** de empresa siempre que (a) se dicte dentro del ámbito competencial respectivo, (b) persiga un fin legítimo y (c) resulte proporcionada al objeto que se orienta.

??? En el fundamento jurídico quinto ut supra quedaron expuestas las razones que justifican que el legislador autonómico, en virtud de sus competencias financieras y materiales estatutariamente asumidas, dictó la ley impugnada dentro de su ámbito competencial.

??? El análisis de la segunda exigencia, consistente en la determinación del fin legítimo de esta figura impositiva, debe partir de dos aclaraciones: a) no se trata de verificar si el legislador autonómico persigue realmente una finalidad extrafiscal, pues tan legítimos constitucionalmente son los tributos que persiguen un fin fiscal como aquellos otros orientados a lograr fines extrafiscales (STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 2); b) tampoco resultan útiles a estos efectos los criterios establecidos en la doctrina constitucional para determinar si un tributo grava aspectos medioambientales como una materia imponible (STC 289/2000, de 30 de noviembre) o un hecho imponible distinto (SSTC 122/2012, de 5 de junio ; 196/2012, de 31 de octubre ; 197/2012, de 6 de noviembre ; 208/2012, de 14 de noviembre ; y 210/2012, de 14 de noviembre) de otros tributos estatales o locales, pues estas consideraciones se asocian a que el legislador autonómico haya ejercido su competencia financiera dentro del marco establecido por el Estado en el ejercicio de su potestad originaria ex arts. 133.1 , 149.1.14 y 157.3 CE , particularmente dentro de los límites previstos en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, cuestión a la que se refiere específicamente el segundo motivo en que se funda este recurso de inconstitucionalidad.

*? ?Pues bien, según expresa el preámbulo de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, el fin que persigue es la utilización de la política tributaria para la protección del medio natural y territorial, creando tributos propios con finalidad extrafiscal, y afectados al medio ambiente (art. 45 CE en conexión con el art. 71.8 y 22 EAAr). Los llamados tributos ecológicos buscan "la corrección de las deseconomías externas o externalidades, puesto que los costes sociales y ambientales que los individuos o las empresas que ejercen determinadas actividades contaminantes imponen o trasladan a la sociedad en general no son internalizados por sus causantes ni por el normal funcionamiento del mercado". Estos impuestos responden también al principio de capacidad contributiva, de modo que realmente "gozan de una naturaleza híbrida que, además de compartir los principios constitucionales del ordenamiento tributario, tales como los de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad, equidad distributiva y no confiscatoriedad, los configura como un tributo autonómico con finalidad extrafiscal y afectado al cumplimiento de los deberes públicos inherentes a toda política ambiental, caracteres que le otorgan una tipicidad diferencial no justificada en postulados fundamentalmente recaudatorios". Continúa diciendo el preámbulo que "[e]s precisamente en esta dimensión en la que los impuestos medioambientales aparecen como un instrumento motivador de conductas. El tributo exterioriza y manifiesta constantemente los elementos suasorios -persuasivos o disuasorios- que refuerzan sus fines ecológicos y no predominantemente fiscales. Tanto su estructura externa -su justificación última- como interna -su articulación extrafiscal y afectación medioambiental- persiguen, por un lado, motivar conductas acordes con la protección del medio natural, estimulando la cesación o disminución de la actividad contaminante y, por otro, contemplar el obligado destino de los recursos generados por la recaudación en la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras del medio ambiente contaminado, degradado o lesionado".

??? Aunque la exposición de motivos de la Ley afirme que el impuesto sobre grandes áreas de venta grava el daño medioambiental causado por las actividades contaminantes de las áreas de venta, el análisis de su estructura, como se expondrá con detalle al examinar el segundo motivo en que se sustenta este recurso, nos permite constatar que en realidad el hecho imponible del impuesto es la actividad y el tráfico desarrollado por los grandes establecimientos comerciales, que por su efecto de atracción del consumo provoca un desplazamiento masivo de vehículos. Ahora bien, gravar estas actividades en la medida que conllevan de un modo indisociable una incidencia negativa en el entorno natural y territorial, internalizando así los costes sociales y ambientales



que éstas imponen o trasladan a la sociedad, es una finalidad constitucionalmente legítima, ya se califique el impuesto de tributo fiscal o extrafiscal.

*? ? A mayor abundamiento, en la estructura del impuesto hay determinados criterios que incentivan que las grandes áreas de venta realicen opciones de funcionamiento que ocasionen menores daños al entorno natural y territorial. Así, el art. 35.2 establece un coeficiente multiplicador de la cuota tributaria que adopta su valor más bajo si la superficie comercial está localizada en suelo urbano y asciende progresivamente según el suelo necesite mayores transformaciones para ser apto para el establecimiento del área de venta. En este sentido, la exposición de motivos resalta que "parece claro que la incidencia sobre el medio ambiente, desde un punto de vista territorial, será considerablemente diferente en función de que la actividad a desarrollar se ubique en un suelo perfectamente integrado en el proceso urbanizador o se ubique en un tipo de suelo en el que concurren ciertos valores que es necesario proteger. Un gran establecimiento comercial ubicado en suelo urbano, asimilado en su entorno y su paisaje urbanístico, en el que existe posibilidad de acceso peatonal, que se encuentra integrado en el área operativa de la red de transportes públicos y que, en fin, vertebrada una determinada zona comercial, de ocio y de servicios en la ciudad, no produce el mismo impacto ambiental y territorial que otro establecimiento instalado en otro tipo de suelo, ubicado en la periferia de los contornos urbanos y fuera del alcance de los transportes públicos". Este elemento de la estructura del impuesto, por las razones referidas, se relaciona estrechamente con el hecho imponible consistente en la actividad de distribución comercial que, colateral pero ineludiblemente, incide negativamente en el entorno natural y territorial, pues incentiva a que dicha actividad se materialice en zonas que requieran un menor desarrollo urbanístico y un menor uso vehicular de infraestructuras públicas.

??? Otro elemento del impuesto que refleja los objetivos que según su exposición de motivos persigue es la regulación, en la redacción originaria del art. 42 de la Ley (redacción que fue puntualmente alterada, sin trascendencia para este recurso, por la Ley 19/2006, de 29 de diciembre, permitiendo deducir no solo las inversiones en bienes del activo material sino también inmateriales) de una reducción en la cuota, cuya finalidad es estimular al sujeto pasivo para realizar conductas protectoras del ambiente, entre las cuáles, como pone de relieve la representación procesal de las Cortes y la Diputación General de Aragón, se encuentra la puesta a disposición de los clientes de sistemas de transporte colectivo, total o parcialmente financiado por las grandes áreas de venta, o incluso los sistemas de venta on line combinados con la entrega a domicilio de la compra, soluciones que posibilitarían una menor contaminación derivada del uso de vehículos y una menor ocupación de las infraestructuras públicas viarias, redundando en una reducción en los efectos colaterales que esta actividad económica provoca sobre el entorno natural y territorial.

??? Finalmente en este ámbito no se puede decir que la creación de este impuesto, en la medida que sujeta a los que desenvuelven este tipo de actividad empresarial a distintos regímenes tributarios según el lugar donde realizan la actividad, haya limitado el **derecho** a la **libertad** de empresa de un modo desproporcionado, pues resulta patente, y en todo caso los recurrentes no han acreditado lo contrario, que tal divergencia regulatoria no ha impedido sustancialmente que se inicien y sostengan esta clase de actividades empresariales en Aragón.

*?? Aun en el caso que el impuesto sobre áreas de venta haya tenido alguna incidencia negativa en el **derecho** a emprender y organizar en **libertad** esta actividad económica en Aragón, supuesto que no resulta aparente y los recurrentes no han sostenido con argumentación alguna, esta restricción, en principio, resultaría justificada por la consecución del fin a que sirve esta norma, que consiste fundamentalmente en que la Comunidad Autónoma de Aragón pueda, en ejercicio de las competencias financieras y materiales asumidas estatutariamente, diseñar, dentro del marco estatal al que nos referimos en el fundamento jurídico 4, una política tributaria propia al servicio de objetivos relacionados con materias sobre las que tiene competencia como la ordenación del territorio, el urbanismo y el medio ambiente. Objetivos estos que la presente normativa sirve en los términos que hemos precisado en este mismo fundamento jurídico.

*?? Por todo ello, hemos de concluir que los arts. 28 a 35 de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, que crean el impuesto que grava el daño medioambiental causado por las actividades contaminantes de las áreas de venta, se han dictado dentro del ámbito competencial autonómico, persiguen un fin constitucionalmente legítimo y no producen consecuencias desproporcionadas, de donde resulta que el legislador autonómico no ha desconocido el **derecho** a la **libertad** de empresa (art. 38 CE).

??? 9. El primer motivo de impugnación, que como venimos exponiendo es que el impuesto impugnado implica la ruptura de la unidad de mercado, se sostiene porque dicho tributo supone un obstáculo prohibido a la circulación de personas y bienes en todo el territorio español (art. 139.2 CE).

??? Sobre esta prohibición ya la STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2, declaró que toda diferencia de régimen jurídico entre una comunidad autónoma y otra "puede incidir sobre la circulación de personas y bienes, pero no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será, sin duda, cuando intencionalmente persiga la



finalidad de obstaculizar la circulación, pero... no sólo en ese caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen", doctrina que se ha reiterado en varias ocasiones desde entonces (por todas, SSTC 32/1983, de 28 de abril, FJ 3 ; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 11 ; 109/2003, de 5 de junio, FJ 15 ; 100/2012, de 8 de mayo , FJ 4; y STC 210/2012, de 14 de noviembre , FJ 9).

** ?? Por supuesto que, como hemos declarado en la STC 210/2012 , FJ 9, constituyen obstáculos prohibidos y debe entenderse que fragmentan el mercado todas las medidas tributarias que establezcan "una diferencia de trato entre residentes y no residentes sin justificación suficiente". Pero no solo éstas, sino también cualesquiera que, aunque se apliquen igualmente a residentes que a no residentes produzcan consecuencias objetivas limitadoras de la libre circulación "que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen" (SSTC 37/1981, FJ 2 ; y 109/2003 , FJ 15).*

??? En aplicación de la doctrina indicada procede que declaremos que el impuesto sobre grandes áreas de venta no supone un obstáculo a la libre circulación de personas y bienes que sea desproporcionado respecto del fin que persigue, al cual ya nos hemos referido en el fundamento jurídico 8 de esta resolución. Llegamos a tal conclusión porque este impuesto, además de que es aplicable indistintamente de que quien realice la actividad empresarial sea residente o no en la Comunidad Autónoma de Aragón, no ha producido, y en todo caso los recurrentes no lo han acreditado, el efecto de limitar sustancialmente que empresarios que actúan en este sector comercial en otras comunidades autónomas se radiquen también en la Comunidad Autónoma de Aragón.

??? Aun en el caso que el impuesto sobre grandes áreas de venta haya producido en alguna medida tal efecto limitativo, supuesto que no resulta aparente y los recurrentes no han sostenido con argumentación alguna, esta restricción, en principio, resultaría justificada por la consecución del fin a que sirve esta norma.

???Procede declarar, por las razones apuntadas, que los arts. 28 a 35 de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, que crean el impuesto que grava el daño medioambiental causado por las actividades contaminantes de las áreas de venta, no producen el efecto de fragmentar el mercado, por lo que el legislador autonómico no ha desconocido la prohibición de obstaculizar la libre circulación de personas y bienes dentro del territorio nacional (art. 139.2 CE)".

Y, tras reproducir la fundamentación de la sentencia impugnada sobre las vulneraciones constitucionales aducidas, concluimos:

"Por tanto, al margen de que [el motivo es] una reiteración de[] formulad[o] en la demanda como motiv[o] de nulidad, pues se prescinde abiertamente de la crítica de los razonamientos de la sentencia impugnada, en los que se explica de modo claro y detallado por qué se considera que no es pertinente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, cabe señalar que la reiterada STC 96/2013, en la parte que hemos reseñado, resuelve definitivamente cualesquiera dudas relativas a la infracción del principio de seguridad jurídica, en lo que atañe a la definición del hecho imponible y la concreción del sujeto pasivo, y lo mismo puede decirse en relación con los restantes principios constitucionales que se citan como vulnerados" (FD 4º).

En atención a lo expuesto, el motivo no puede prosperar.

SEXTO.- Respecto de la alegada violación por la LIGEC del ordenamiento comunitario (artículos 49 , 107 y 110 del TFUE).

Este motivo ha sido resuelto ya por diversas resoluciones de esta Sala y Sección.

* Así, en nuestras sentencias de 6 de marzo de 2019, rec. cas. 647/2017, y de 23 de abril de 2019, rec. cas. 2484/2017, se recoge nuestra doctrina y se compendia las vicisitudes acaecidas sobre la materia. Recordemos lo dicho en las ocasiones precedentes.

*En el recurso de casación 3797/2012, se impugnó directamente el Decreto de la Generalitat de Catalunya 342/2001, de 24 de diciembre; tramitado por los cauces del nuevo recurso de casación por auto de 10 de marzo de 2016, se recogió como cuestiones a dilucidar "(i) si la **libertad** de establecimiento se opone a un impuesto como el discutido en la medida en que sujeta a tributación el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales por razón de sus dimensiones, (ii) si los supuestos de no sujeción que la normativa reguladora prevé constituyen, o no, una ayuda de Estado en los términos del artículo 107 TFUE y (iii), de constituir una ayuda de Estado prohibida, hasta cuándo alcanzaría la contravención".

*Se hizo referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2018, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED), C-233/16, la cual hace referencia a que:

"1) Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales.



*2) No constituye una ayuda de Estado, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 2 500 m². Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la jardinería o a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, ni en la medida en que concede una reducción del 60% de la base liquidable a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como a los centros de bricolaje, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

*En cambio, un impuesto de este tipo constituye una ayuda de Estado, en el sentido de esa misma disposición, en la medida en que exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2 500 m².

*3) En circunstancias como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, las ayudas de Estado resultantes del régimen de un impuesto como el controvertido en el litigio principal no pueden constituir ayudas existentes en el sentido del artículo 1, letra b), del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, cuyo tenor se reproduce en el artículo 1, letra b), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea".

* A la luz de este pronunciamiento este Tribunal consideró que "el poder de control al que se refiere la Sentencia del TJUE de 26.4.18 no lo puede ejercer este Tribunal Supremo en el marco del proceso contencioso en trámite, que tiene por objeto el recurso objetivo promovido por una asociación de empresas, que no es sujeto pasivo del IGEC, en demanda de anulación de una disposición general, en el que no se han formulado, ni se podían formular, pretensiones de reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas. Este control judicial deberá efectuarse, en su caso, en el marco de los otros procesos judiciales que eventualmente puedan promover los sujetos pasivos del IGEC que consideren que ciertos establecimientos comerciales exentos o bonificados no cumplen la condición de no causar un impacto ambiental o territorial tan intenso como los otros establecimientos sujetos al IGEC, y en esta medida podrían, hipotéticamente, ser beneficiarios de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 TFUE" (FJ 2º).

*La sentencia de 26 de abril de 2018 estimó en parte el recurso, anulando el RIGEC, "en cuanto recoge la exención del IGEC de los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m² art. 4 en relación con el art. 3 y 1 del Decreto 346/2001), por cuanto constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del TFUE". Y como señaló el auto de aclaración "la Sentencia de este Tribunal Supremo no ha hecho otra cosa que aplicar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16), que se limitó a declarar que el IGEC tan solo constituye una ayuda de Estado en el supuesto de que exonera a los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m².

*La Sentencia de este Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2018 no puede anular, como pretende la recurrente, ningún precepto del Decreto recurrido que regule la exención de tributación del IGEC a los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m², porque la Ley 16/2000 -ley de creación de IGEC, ya derogada no establecía un régimen de exenciones para estos establecimientos, sino que se trataba de un caso de no sujeción, aun cuando se hable en la sentencia del Tribunal de Justicia que se produce una ayuda de estado en tanto se exonera del impuesto a los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m² pero lo hace en un sentido material y no técnico jurídico".

*La conclusión a la que hemos llegado es que los artículos 49 y 54 TFUE no se oponen a un impuesto como el IGEC, que grava a los grandes establecimientos comerciales.

*Recordábamos que, "La sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2018 (ANGED), al contestar a la segunda de las cuestiones prejudiciales suscitadas por esta Sala, distingue en su parte dispositiva los siguientes supuestos:

? (a) El de los establecimientos cuya superficie de venta resulta inferior a 2.500 metros cuadrados, los cuales no están sujetos al IGEC. Respecto de éstos, el Tribunal de Justicia declara que tal exoneración no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 TFUE.

? (b) El de los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la jardinería o a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, que disfrutaban también de la exención del IGEC,



así como el de los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como los centros de bricolaje, respecto de los cuales la Ley del IGEC prevé una reducción del 60% de la base liquidable. En relación con estos establecimientos, el Tribunal de Justicia declara que tales medidas tampoco constituyen una ayuda de Estado en los términos del artículo 107.1 TFUE, siempre y cuando "tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

? (c) El de los grandes establecimientos comerciales colectivos con una superficie de venta igual o superior a los 2.500 metros cuadrados, no sujetos al IGEC, medida esta respecto de la que el Tribunal de Justicia reconoce la existencia de una ayuda de Estado.

* Así pues, la verificación a que esta sala se encuentra obligada por así ordenarlo el Tribunal de Justicia en su sentencia tantas veces citada de 26 de abril de 2018 se refiere únicamente a los establecimientos comerciales que se dediquen a la jardinería o a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales o a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como los centros de bricolaje, respecto de los que será preciso determinar si su impacto sobre el territorio y el medio ambiente menor que el de otras empresas que no reúnen tales condiciones justifican que queden exentas o que soporten una carga fiscal más reducida y, en el caso de que así fuera, cuáles serían las consecuencias en relación con la liquidación que constituye el objeto del presente proceso".

Al igual que en las ocasiones precedentes, en este caso la recurrente, tampoco ha alegado ni justificado que su establecimiento al que se refiere la liquidación impugnada, aun superando los 2.500 metros cuadrados, se dedique única y exclusivamente a cualquiera de las actividades favorecidas por tales beneficios fiscales. Debiendo remitirnos, por la similitud con el supuesto que nos ocupa a lo dicho, aunque referida al Principado de Asturias, a la sentencia de 21 de enero de 2019, dictada en el recurso de casación 408/2017, que damos por reproducidas en aras a la brevedad.

* Por lo demás ya dijimos que "Respecto de los grandes establecimientos comerciales colectivos con una superficie de venta igual o superior a los 2.500 metros cuadrados la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2018 reconoce la existencia de una ayuda de Estado en los siguientes términos:

Por último, por lo que respecta al criterio de diferenciación fiscal relativo al carácter individual del establecimiento comercial, que tiene como efecto exonerar del IGEC a los grandes establecimientos comerciales colectivos, este criterio diferencia, en cambio, dos categorías de establecimientos que se encuentran objetivamente en una situación comparable por lo que respecta a los objetivos de protección medioambiental y de ordenación territorial perseguidos por la normativa controvertida en el litigio principal. Por consiguiente, la no sujeción a este impuesto de los grandes establecimientos comerciales colectivos reviste carácter selectivo y puede, por tanto, constituir una ayuda de Estado si se cumplen los demás requisitos enumerados en el artículo 107 TFUE, apartado 1" (apartado 61).

Sigue expresando la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2018 que "[...] es importante señalar que, en la medida en que los beneficiarios de las ayudas resultantes de un impuesto como el controvertido en el litigio principal se definen de forma genérica y abstracta y en que el importe de la ayuda que se les concede de este modo no está determinado, estas ayudas están comprendidas en el concepto de "régimen de ayudas", en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento n.º 659/1999 [Reglamento del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO 1999, L 83, p. 1)], cuyo tenor se reproduce en términos idénticos en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589 [Reglamento del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2015, L 248, p. 9)]" (apartado 81).

* Como dijimos en nuestra sentencia 290/2019 no es extraño que, en casos en los que se ha declarado por el Tribunal de Justicia que se ha concedido una ayuda, quienes no se benefician de la misma impugnen su propia carga fiscal.

*Ahora bien, debemos recordar que a lo largo de varios de nuestros pronunciamientos relativos al IGEC hemos puesto de manifiesto que los sujetos pasivos no pueden pretender quedar exonerados de su obligación de tributar si estaban sujetos al pago del IGEC por cumplir los presupuestos recogidos en su norma reguladora.

* Así, en el auto de aclaración de 18 de diciembre de 2018 de nuestra sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2018 (rca 3797/2012), sobre el RIGEC, ya advertimos -volvemos a transcribirlo- que la existencia de ayudas de Estado podrá dar lugar a otras acciones por quienes estén legitimados para ello, pero esta Sala no puede por esta sola circunstancia extender el ámbito de sujeción del impuesto.



En línea con esta reflexión, la Generalitat de Cataluña sostiene que "la ilegalidad de la exención de los establecimientos comerciales colectivos superiores a 2.500 m² no determina la nulidad del IGEC, sino únicamente la de la propia exención, la cual genera el deber de restablecimiento de las condiciones de la competencia alteradas por la ayuda ilegal, habitualmente mediante la recuperación de la ayuda ilegal por parte del poder público que la ha concedido por la vía de exigir a los beneficiarios de las ayudas ilegales la devolución del importes recibidos y los correspondientes intereses", a lo que añade que "las decisiones sobre la condición de ayudas de Estado incompatibles y sobre la exigencia de su recuperación no corresponden al Tribunal Supremo, ni se pueden adoptar en el marco del presente recurso de casación".

* En efecto, recordemos de nuevo que, en la sentencia de 21 de enero de 2019, recurso de casación 408/2017, referida a liquidación del IGEC del Principado de Asturias, consideramos discutible que una empresa pueda cuestionar la legalidad de una liquidación tributaria por la sola razón de que otras empresas que no se encuentran en su misma situación no están sujetas al impuesto correspondiente. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo la ilegalidad, a la luz del **Derecho** en materia de ayudas de Estado, de la exención de un impuesto no afecta a la legalidad del tributo en sí mismo, de suerte que quienes están sujetos a dicho impuesto no pueden alegar tal ilegalidad para eludir el pago (sentencia de 27 de octubre de 2005, Casino France y otros, C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, apartado 44 y sentencia ANGED apartado 26).

* Del mismo modo, los deudores de un tributo no pueden invocar, para eludir el pago de dicho tributo, que la exención de la que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado: sentencias del Tribunal de Justicia de 20 de septiembre de 2001, Banks (C-390/98), apartado 80; de 27 de octubre de 2005, Casino France y otros (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04), apartados 42 y siguientes; de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 y C-41/05), apartados 43 y siguientes, y de 6 de octubre de 2015, Finanzamt Linz (C-66/14), apartado 21.

Sobre la tercera de las cuestiones seleccionados en el expresado auto de admisión al que antes hemos hecho referencia, conforme a lo dicho en la sentencia de 26 de abril de 2018, dijimos que "El plazo de prescripción, que, según la sentencia del Tribunal de Justicia resultó interrumpido por el escrito de la Comisión de 28 de noviembre de 2014, facultará a la Administración autonómica para recuperar lo que no recaudó de los grandes establecimientos comerciales colectivos". Lo que en referencia al caso que nos ocupa conlleva que a la recurrente en nada le afecta "en cuanto sujeto pasivo del IGEC que cumple los presupuestos recogidos en la norma reguladora de este tributo".

* ¿El contenido interpretativo que recogimos en las sentencias que nos sirve de guía en el presente es del tenor siguiente:

"Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, estamos en condiciones de responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, que nos interroga sobre si los artículos 49 y 54 TFUE se oponen a un impuesto, como el que nos ocupa, que grava el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales cuya superficie útil de exposición y venta al público sea igual o superior a 2.500 metros cuadrados y sobre si del artículo 107 TFUE se desprende que puede constituir una ayuda de Estado prohibida los supuestos de exención o reducción de la base liquidable previstos en la LIGEC, tanto respecto a los establecimientos con una superficie inferior a 2.500 metros cuadrados como en relación con aquellos que ejercen cualquiera de las concretas actividades previstas legalmente.

*Y la respuesta ha de ser coherente con la doctrina del TJUE establecida en su sentencia de 26 de abril de 2018, concretamente:

* **1.** Los artículos 49 y 54 TFUE no se oponen a un impuesto que grava el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales cuya superficie útil de exposición y venta al público sea igual o superior a 2.500 metros cuadrados por razón del impacto que producen sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano de la región, pero que opera con independencia de la ubicación real de esos establecimientos comerciales fuera o dentro de la trama urbana consolidada y recae en la mayoría de los supuestos sobre las empresas de otros Estados miembros, teniendo en cuenta: (i) que no afecta a los comerciantes titulares de varios establecimientos comerciales, individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público inferior a 2.500 metros cuadrados, sea cual sea la suma de la superficie útil de exposición y venta al público de todos sus establecimientos, y (ii) que exonera de gravamen a los grandes establecimientos comerciales cuando desempeñen única y exclusivamente actividades de jardinería o de venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales o que reconoce una reducción de la base liquidable a aquellos establecimientos que se dediquen a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como a los centros de bricolaje.



* 2. No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el IGEC, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 2.500 metros cuadrados. Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la jardinería o a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, ni en la medida en que concede una reducción del 60% de la base liquidable a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como a los centros de bricolaje".

*Por último cabe añadir que las alegaciones que ha realizado la parte recurrente a la expresada sentencia del TJUE, como ella misma anuncia, reproducen las alegaciones que por ANGED realizó en el recurso de casación 3797/2012, alegaciones que, por tanto, ya han recibido la adecuada respuesta en los términos que anteriormente hemos transcrito.

Por las razones expuestas, el motivo no puede prosperar.

SÉPTIMO. - *En relación con la aducida lesión de la CE por el RIGEC, en general, y por los artículos 3 , 4 , 5.2 , 7.1 y 11.2 , todos del RIGEC, en particular.*

Como hemos reflejado de manera profusa en los antecedentes, SFERA JOVEN, S.A. alega que, además de que el IGEC está "viciado por las tachas de inconstitucionalidad que aquejan a la LIGEC", algunos de sus preceptos contradicen los principios constitucionales de legalidad y jerarquía normativa.

Concretamente, en síntesis, aduce que los artículos 3 y 4 (apartados 1, 3 y 4) del RIGEC van más allá de los términos empleados por el artículo 4.3 LIGEC para definir el hecho imponible; que el artículo 5.2 RIGEC incurre en un exceso reglamentario respecto de la definición de los sujetos pasivos del artículo 6 LIGEC; que el artículo 7.1 RIGEC, al regular la base imponible, vulnera el principio de capacidad económica, a la par que es ilegal al sobrepasar lo dispuesto en el artículo 7 LIGEC; y, en fin, que el contenido del artículo 11.2 RIGEC supone una extralimitación reglamentaria que redundaría en el aumento de la base imponible prevista en el artículo 7.2, letras a) y b), LIGEC.

La resolución de este motivo debe partir de nuestra jurisprudencia, expresada, por esta Sección, entre otras, en la sentencia núm. 2016/2017, de 18 de diciembre, dictada en el recurso de casación núm. 2537/2016, que declara lo que sigue:

*" Viene señalando una reiteradísima jurisprudencia, que el artículo 86.4 de la Ley Jurisdiccional -en la redacción aplicable al caso- no permite fundar el recurso de casación en normativa no estatal o europea y, lo que resulta relevante en el caso, que tampoco "cabe eludir dicho obstáculo procesal encubriendo la denuncia de la indebida interpretación y aplicación de normas autonómicas bajo una cita artificiosa y meramente instrumental de normas de **derecho** estatal" (sentencias de esta Sala de 29 de enero de 2014, dictada en el recurso de casación 3167/2011 , o 19 de julio de 2016, dictada en el recurso de casación 2273/2015).*

* Y es que, ciertamente, como señala aquella jurisprudencia, los principios constitucionales, principios generales del **derecho**, y los de procedimiento administrativo, resultan de aplicación a todos los ordenamientos jurídicos, tanto el estatal como los autonómicos o locales (...), y con carácter general a todos los ámbitos sectoriales; ahora bien, su proyección, en casos como este que ahora nos ocupa, se concreta en las diferentes normas forales, de cuya aplicación e interpretación no puede prescindirse a los efectos de examinar tales infracciones" (FD 4º).

En la misma línea, puede leerse en la sentencia núm. 1740/2017, de 15 de noviembre, también de esta Sección, dictada en el recurso de casación núm. 2579/2016:

*"[R]ecordemos que la competencia de esta Sala para conocer recursos de casación contra las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia ha sido clarificada por la Sentencia del Pleno de 30 de noviembre de 2007 (rec. cas. núm. 7638/2002); cabe cuando el **Derecho** autonómico reproduzca **Derecho** estatal de carácter básico y cuando se invoque la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de **Derecho** estatal, aunque no tenga carácter básico, cuyo contenido sea idéntico al del **Derecho** autonómico, puesto que el valor de complementar el ordenamiento jurídico que el art. 1.6 del Código Civil otorga a la jurisprudencia no desaparece por la existencia del **Derecho** autonómico, luego si las normas autonómicas transcriben normas estatales, la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre estas últimas también podrá ser invocada como motivo de casación. Como se ha tenido ocasión de ver la parte recurrente se limitó a invocar una sentencia de la Audiencia Nacional que se remite a dos pronunciamientos del Supremo y del Constitucional, con los defectos insalvables analizados, pero omite absolutamente asumir la carga procesal dirigida a justificar que estamos en presencia de una de las excepciones referidas" (FD 2º).*



Pueden consultarse, asimismo, sobre la cuestión, entre otras muchas, las sentencias de esta Sala núms. 1482/2017, de 2 de octubre (RCA núm. 3014/2015) y 630/2017, de 6 de abril (RCA núm. 2378/2014).

Pues bien, en este caso, versando el debate en este motivo sobre la conformidad jurídica del reglamento autonómico en relación con la Ley autonómica que desarrolla, la parte recurrente no alega -ni esta Sala aprecia- que se esté ante preceptos que reproducen una normativa estatal de carácter básico, o se haya vulnerado la jurisprudencia recaída sobre un precepto de **derecho** estatal que, aun no teniendo carácter básico, tiene un contenido idéntico al **derecho** autonómico.

Estamos, pues, ante la impugnación de un reglamento autonómico por exceder lo dispuesto en una ley autonómica, siendo la mención de los principios constitucionales de legalidad, jerarquía normativa y capacidad económica meramente instrumental.

Por esa misma razón, en la sentencia de 1 de julio de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 487/2015, citando la sentencia de 2 de octubre de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 3586/2014 (ES:TS:2018:3618), en respuesta a la alegación de exceso de un precepto del Reglamento de desarrollo de la LIGEC del Principado de Asturias respecto de lo dispuesto en ella, dijimos lo que sigue:

" Lo que ha efectuado la sentencia recurrida ha sido un contraste entre el artículo 21.once.1 de la Ley 15/2002 del Principado y el artículo 6 del Reglamento del IGEC (Decreto 138/2009) que desarrolla dicha Ley, llegando a la conclusión de que esta norma reglamentaria no incurre en exceso en relación con lo regulado y autorizado por la mencionada Ley; sin que la Sala de instancia haya hecho razonamiento alguno sobre que en la normativa tributaria del Principado de Asturias no haya de ser observado el principio de reserva de ley en materia tributaria que garantizan los preceptos constitucionales y de la LGT que la casación denuncia como infringidos.

Desde la anterior premisa esa segunda infracción (la del principio de reserva de ley) que es denunciada en el primer motivo de casación tampoco puede alcanzar éxito, por las razones que seguidamente se expresan.

La primera es que el control jurisdiccional de la interpretación y aplicación de normas autonómicas, incluido el concerniente a la cuestión de si una determinada norma reglamentaria de una Comunidad Autónoma se ajusta o no a los mandatos de la ley de ese mismo ente territorial que desarrolle, finaliza en el Tribunal Superior de Justicia del correspondiente territorio (artículo 86.2 de la LJCA , en relación con el artículo 152.1 de la Constitución).

Y la segunda, derivada de la anterior, es que la invocación que se hace en el actual recurso de casación de los preceptos constitucionales y de la LGT reguladores del principio de reserva de ley en materia tributaria es meramente instrumental" (FJ 7º).

Aparte de ello, esta Sala se ha pronunciado expresamente sobre la legalidad del Decreto de la Generalitat de Catalunya núm. 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Cataluña, en su sentencia núm. 1424/2018, de 26 de septiembre, dictada en el recurso de casación núm. 3797/2012.

El motivo, pues, no puede ser acogido.

OCTAVO.- Desestimación y costas.

Todo lo dicho, plenamente aplicable al supuesto de autos, ha de llevarnos a desestimar el recurso de casación y confirmar la sentencia de instancia, lo que conlleva la imposición de una condena en costas en aplicación de lo establecido en el artículo 139 de la LJCA.

*La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese artículo 139 de la LJCA, señala como cifra máxima a que asciende esa imposición de costas, por la totalidad de los conceptos comprendidos en ellas, la de ocho mil euros.

FALLO

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

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 740/2014 interpuesto por la representación procesal de SFERA JOVEN, S.A., contra la sentencia de 13 de febrero de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección Primera) en el recurso núm. 72/2006, cuya confirmación procede.

* **2.-** Imponer a la parte recurrente las costas correspondientes al presente recurso, con la limitación que se expresa en el último fundamento de **derecho** de esta sentencia.

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



Así se acuerda y firma.

D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ