



Roj: **STSJ AS 2329/2018 - ECLI: ES:TSJAS:2018:2329**

Id Cendoj: **33044330012018100554**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Oviedo**

Sección: **1**

Fecha: **09/07/2018**

Nº de Recurso: **668/2015**

Nº de Resolución: **567/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAFAEL FONSECA GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.ASTURIAS CON/AD (SEC.UNICA)**

**OVIEDO**

**SENTENCIA: 00567/2018**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**RECURSO: P.O. 668/2015**

**RECURRENTE: COMUNIDAD DE PROPIETARIOS DEL CENTRO COMERCIAL DIRECCION000**

**PROCURADORA: Dña. María del Mar Baquero Duro**

**RECURRIDO: CONSEJERÍA DE HACIENDA Y SECTOR PÚBLICO DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS**

**REPRESENTANTE: Sr. Letrado del Principado**

**SENTENCIA**

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente:**

**D. Jesús María Chamorro González**

**Magistrados:**

**D. Rafael Fonseca González**

**D. José Manuel González Rodríguez**

En Oviedo, a nueve de julio de dos mil dieciocho.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número **668/2015**, interpuesto por la COMUNIDAD DE PROPIETARIOS DEL CENTRO COMERCIAL DIRECCION000, representada por la Procuradora Dña. María del Mar Baquero Duro, actuando bajo la dirección Letrada de D. José Vicente Iglesias Gómez, contra la CONSEJERÍA DE HACIENDA Y SECTOR PÚBLICO DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS, representada por el Sr. Letrado del Principado. Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Rafael Fonseca González.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó



suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida con imposición de costas a la parte contraria.

**SEGUNDO.-** Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

**TERCERO.-** No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularsen sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

**CUARTO.-** Se señaló para la votación y fallo del presente el día 26 de junio pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** - Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto en nombre de la "Comunidad de Propietarios DIRECCION000 ", la resolución de la Consejería de Hacienda y Sector Público del Principado de Asturias, de fecha 12 de junio de 2015, que desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución del recurso de reposición presentado frente a liquidación del impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, ejercicio 2014.

**SEGUNDO.** - La parte actora, con los hechos que deja establecidos y que se dan aquí por reproducidos, basa, en síntesis, su impugnación en los siguientes motivos: 1) Nulidad de la resolución impugnada por confirmar una liquidación practicada al amparo de una Ley que vulnera el principio europeo de libertad de establecimiento y que constituye una ayuda de Estado; 2) Nulidad de la resolución impugnada por haber sido dictado al amparo de un padrón formulado en aplicación de un Decreto declarado nulo; 3) Incorrecta determinación de la cuota tributaria; 4) Nulidad en cuanto la liquidación que se practica derivada de una Ley inconstitucional; por lo que solicita se dicte sentencia en la que se declare nulo y deje sin efecto el acto administrativo objeto de recurso y aquellos de los que éste trae causa.

**TERCERO.** - A la acción ejercitada se opone la Administración demandada remitiéndose a los fundamentos jurídicos contenidos en la sentencia nº 698/14, de 31 de julio de 2014, dictada por este Tribunal , y que demandas del mismo contenido han sido desestimadas por este Tribunal (sentencias números 481/15 y 585/15), solicitando la desestimación del recurso.

**CUARTO.-** Comenzando por el examen de la alegación relativa a que el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales es disconforme con el ordenamiento comunitario, en el plano de la libertad de establecimiento ( artículo 43 TCE ), pues este precepto prohíbe que la libertad de establecimiento de la que disfrutaban todas las personas y entidades de la UE pueda ser restringida por una medida adoptada en una determinada parte del territorio comunitario. Procede desestimar igualmente esta alegación con remisión a lo razonado en las sentencias dictadas por esta Sala al resolver los recursos 1899/2009 y 1395/2003 promovidos por la Asociación General de Grandes Empresas de Distribución contra la resolución de la Consejería de Hacienda del Principado de Asturias, de fecha 3 de julio de 2003, por el que se aprueba el modelo de declaración de alta, modificación y baja del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales y, del Decreto 139/2009 del Consejo de Gobierno del Principado de Asturias por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. En los citados precedentes, este Tribunal hace suyos los razonamientos, aquí aplicables, del T.S.J. de Cataluña de 23 de enero , 27 de septiembre y 9 de diciembre de 2013, en el sentido de que "En todo caso, la Sala no aprecia méritos para suscitar cuestión prejudicial, dado el carácter tributario o fiscal de la norma legal de que se trata en relación con los principios comunitarios que se invocan. Así, el art. 2.3 de la Directiva 2006/123/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006 , relativa a los servicios en el mercado interior, dispone expresamente que "La presente Directiva no se aplicará a fiscalidad", lo que se justifica en su Considerando 29, donde se lee que dado que en el Tratado se prevén bases jurídicas específicas en materia fiscal y dados los instrumentos comunitarios ya adoptados en esta materia, procede excluir la fiscalidad del ámbito de aplicación de la Directiva. En el mismo sentido, el art. 2.3 de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre , sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio (conocida como ley "horizontal" o "paraguas"), dispone que: "Esta Ley no se aplicará al ámbito tributario". Por otra parte, en absoluto resulta extrapolable al ámbito fiscal de que aquí se trata la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea acerca de la normativa sobre establecimientos comerciales. La Sentencia de su Sala Segunda de 24 de marzo de 2011 (asunto C400/08 ), resuelve, estimándola en parte, la solicitud de la Comisión de las Comunidades Europeas de que se declarará que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 43 CE al imponer restricciones al establecimiento de



superficies comerciales en Cataluña, resultantes de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista, y de la normativa de la Comunidad Autónoma de Cataluña sobre la materia, a saber, la ley 18/2005, de 27 de diciembre, de equipamientos comerciales, el Decreto 378/2006, de 10 de octubre, por el que se desarrolla la Ley 18/2005, y el Decreto 379/2006, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Plan territorial sectorial de equipamientos comerciales. En el párrafo 80 de dicha sentencia se declara, en general, que "A este respecto, debe observarse que, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, las restricciones relativas al emplazamiento y al tamaño de los grandes establecimientos comerciales parecen medios adecuados para alcanzar los objetivos de ordenación del territorio y de protección del **medio ambiente** invocados por el Reino de España". Los incumplimientos que señala esta sentencia se cifan a aspectos muy parciales de la normativa sobre equipamientos comerciales; prohibición de implantación de grandes establecimientos comerciales fuera de la trama urbana consolidada de un número limitado de municipios; limitación de la implantación de nuevos hipermercados a un reducido número de comarcas y exigencia de que esos nuevos hipermercados no absorban más del 9% del consumo de productos de uso cotidiano o del 7% del consumo de productos de uso no cotidiano; aplicación de límites en cuanto al grado de implantación y a la repercusión sobre el comercio minorista existente, más allá de los cuales no se pueden abrir nuevos establecimientos comerciales grandes ni medianos; y composición de la Comisión de Equipamientos Comerciales garantizando la representación de los intereses del comercio minorista ya existente y no contemplando la representación de las asociaciones activas en el ámbito de la protección del **medio ambiente** ni de las agrupaciones de interés que velan por la protección de los consumidores. Nada de ello tiene relación, directa o indirecta, con el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña que nos ocupa, tributo que, en cualquier caso, persigue una finalidad extrafiscal, esencialmente, como ha quedado repetido, gravando el beneficio impropio del que gozan tales grandes establecimientos comerciales por la existencia de costes no internalizados generados por su incidencia en el **medio ambiente** y el urbanismo. Si el citado párrafo 80 de la sentencia de 24 de marzo de 2011 entiende que las restricciones de la normativa de equipamientos comerciales, relativas al emplazamiento y al tamaño de los grandes establecimientos comerciales, son "medios adecuados para alcanzar los objetivos de ordenación del territorio y de protección del **medio ambiente** invocados por el Reino de España", la misma conclusión habrá de alcanzarse, claramente, respecto del impuesto en cuestión".

Y si a ello se une, que, en nuestro caso, la sentencia del T.C. 53/2014, de 10 de abril de 2014, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por este Tribunal en el caso que nos ocupa, aborda la vulneración del artículo 38 señalado que "En segundo lugar, considera el órgano judicial que el impuesto asturiano impugnado vulnera el derecho fundamental a la libertad de empresa, reconocido en el art. 38 CE, porque impone un coste adicional sobre el comercio que se agrupa en grandes establecimientos comerciales y que no se impone, sin embargo, a sus competidores, perjudicando de este modo a algunos comerciantes frente a otros. Esta opinión se comparte por el Abogado del Estado que solicita la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad. Por su parte la representación procesal del Principado de Asturias y el Fiscal, solicitan la desestimación de la cuestión, por no concurrir ninguna de las tachas de inconstitucionalidad alegadas en el mismo.

En primer lugar, la medida impugnada no vulnera el principio de reserva de ley formal que protege la libertad de empresa ( arts. 38 y 53.1 CE, en conexión con los arts. 128 y 131 CE ), pues el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales se encuentra establecido en una norma con rango de Ley, la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias Administrativas y Fiscales, que crea el impuesto en su art. 21 .

En segundo lugar, la medida impugnada tampoco afecta al núcleo del derecho a la libertad de empresa. En efecto, que un impuesto afecte al libre ejercicio de la actividad económica no implica necesariamente que tal afectación haya de ser considerada contraria a la Constitución. La libertad de empresa reconocida en el artículo 38 CE exige que las regulaciones públicas que afectan al ejercicio de una actividad empresarial, sin afectar al propio acceso a la misma, sean constitucionalmente adecuadas.

Para determinar, por tanto, la conformidad del IGEC con el art. 38 CE procede examinar si constituye una medida adecuada para la consecución de un fin constitucionalmente legítimo, sin que le corresponda a este Tribunal ir más allá, pues ello supondría fiscalizar la oportunidad de una concreta elección del legislador, de una legítima opción adecuada con aquélla.

Así, tal y como hemos recordado, y según expresa el preámbulo de la Ley 15/2002, el fin promovido con el impuesto impugnado sería desplazar sobre los establecimientos implantados como grandes superficies las incidencias negativas que su actividad genera en el territorio, en el **medio ambiente** y en la trama del comercio urbano.

La finalidad de desplazar, sobre los establecimientos implantados como grandes superficies, tanto las incidencias negativas que generan sobre el **medio ambiente**, consecuencia del número de vehículos que se



desplazan y la contaminación que producen, como sobre el territorio y la trama de comercio urbano que su actividad genera, consistentes, entre otros, en la desaparición del pequeño comercio de la trama urbana, constituye un objetivo constitucionalmente legítimo. No obstante lo anterior, se hace preciso recordar la posibilidad de que, en su caso, se pudiera producir una eventual limitación de la capacidad del legislador autonómico de seleccionar los fines y objetivos a promover, como resultado de la adopción de normativa propia por parte de la Unión Europea, aspecto este que, en todo caso, no compete a este Tribunal examinar.

Determinada la legitimidad constitucional de los fines que se pretende promover con la medida adoptada, debemos proceder a examinar si la concreta medida propuesta es adecuada para promover aquellos. Lo que ha querido gravar el legislador con el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales es el ejercicio de un concreto tipo de actividad. El legislador asturiano considera que dicha actividad produce un impacto negativo sobre el **medio ambiente**, el territorio y el comercio tradicional. El impacto negativo derivado de la existencia de estos grandes establecimientos comerciales se pretendería evitar por medio de la obligación misma de pago del impuesto, así como a través de la afección de los ingresos que produzca a la elaboración y ejecución de programas dictados en desarrollo de las directrices sectoriales de equipamiento comercial, y la introducción de mejoras en el **medio ambiente** y en las redes de infraestructuras, en los términos que hemos expuesto ya. Debemos afirmar que se trata de una medida adecuada para promover los legítimos objetivos pretendidos teniendo en cuenta la estructura del impuesto, reflejada en el hecho imponible, que explicita el motivo por el que se grava el funcionamiento de estos establecimientos comerciales; la base imponible, que se apoya en aspectos como la superficie total, la extensión del aparcamiento y el número de habitantes, las bonificaciones que pretenden el fomento del transporte público (10% de la cuota) y de proyectos de protección medioambiental (10%) y, en la medida en que el tributo puede desincentivar el establecimiento de nuevas grandes superficies, además de afectar la recaudación a paliar la incidencia negativa que la actividad de las grandes superficies ya existentes pueda generar en el territorio, en el **medio ambiente** y en la trama del comercio urbano.

Una vez determinado que la medida adoptada promueve de manera razonable un objeto constitucionalmente legítimo, debe examinarse un argumento adicional del órgano judicial proponente de la cuestión. Considera que los preceptos impugnados, al crear un impuesto que solo resulta exigible a un concreto tipo de actividad empresarial, la de los grandes establecimientos comerciales, provoca el surgimiento de un obstáculo para un colectivo de sujetos a quienes coloca en el mercado en una clara situación de desventaja, por tener que asumir unos costes que no asumen sus competidores. De esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en consecuencia, quebrando la libertad de empresa del art. 38 CE, y, creando trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad.

Ciertamente, la libertad de empresa reconocida en el art. 38 CE, además de garantizar que las limitaciones de la actividad no sean en sí mismas irracionales o arbitrarias, abona la igualdad de limitaciones de la actividad económica para las empresas de una misma clase ante cada ordenamiento individualmente considerado, el estatal y los autonómicos. El presupuesto para exigir la igualdad de trato es, por tanto, que se trate de operadores económicos que se encuentran en una misma situación, Presupuesto que es necesario determinar si se cumple en el presente caso.

El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales es un impuesto que afecta tanto al sector económico de las grandes superficies comerciales individuales, como al de los pequeños y medianos comerciantes que decidan agruparse en establecimientos implantados como grandes superficies. En ambos casos, la consecuencia de la agrupación de comerciantes en grandes establecimientos es que se pueden generar externalidades negativas sobre el territorio, el **medio ambiente** y la trama del comercio urbano; externalidades que, a priori, no produce en la misma medida el pequeño comercio tradicional diseminado por la trama urbana. Es posible, por tanto, considerar que no se cumple el presupuesto para exigir la igualdad de trato en lo que se refiere a las limitaciones de la actividad económica, pues no se trataría de operadores económicos que se encuentren en una misma situación. Y además es, precisamente la diferente situación en la que se encuentran unos y otros operadores económicos, su agrupación en grandes establecimientos o su diseminación por la trama urbana, la que determina, por los costes y externalidades que se pueden generar en el caso de los que se agrupan, la existencia de una justificación que legítima la medida tributaria.

En consecuencia, el impuesto impugnado no vulnera el derecho a la libertad de empresa recogido en el art. 38 CE, ya que la medida promueve razonablemente el objetivo perseguido con la misma, al tratar de reducir el impacto negativo derivado de la existencia de los grandes establecimientos comerciales sobre el **medio ambiente**, el territorio y la trama del comercio urbano, y ya que la medida no establece limitaciones de la actividad económica diferentes para empresas competidoras que se encuentren en una misma situación."

Por las consideraciones precedentes y porque difieren los supuestos, procede desestimar que sea aplicable al presente caso la doctrina sentada por la Gran Sala del Tribunal de Justicia, de 5 de febrero de 2014, en el asunto



C-385/12 , impuesto húngaro sobre el volumen de negocios del comercio al por menor en establecimientos, que señala que la normativa húngara al distinguir entre los sujetos pasivos en función de su pertenencia o no a un grupo de sociedades, aunque no establece una discriminación directa, tiene el efecto de desfavorecer a las personas jurídicas que estén vinculadas a otras sociedades en un grupo con respecto a las personas jurídicas que no pertenecen a un grupo de sociedades de este tipo. Estamos ante una tipo impositivo respecto a determinados sujetos, un criterio de diferenciación, aparentemente objetivo, del tamaño del volumen de negocios, que establece una discriminación indirecta basada en el domicilio social de las sociedades, sin que quepa alegar a favor del tal sistema ni la protección de la economía del país, ni el restablecimiento del equilibrio presupuestario mediante el incremento de los ingresos tributarios.

Excluidos los efectos jurídicos respecto a la libertad de mercado e infracción de las disposiciones de doble imposición en la sentencia del Tribunal Constitucional, no se estima procedente plantear tampoco cuestión prejudicial, al no estimarse justificada la infracción de ningún principio comunitario ni considerar como tales los efectos económicos perjudiciales por la posible distorsión de la unidad de mercado y una protección excesiva de determinados medios de distribución en perjuicio de los grandes establecimientos, al estar justificada objetivamente dicha diferenciación en la sentencia del Tribunal Constitucional, ya que «lo gravado por el impuesto autonómico es la realización de un tipo específico de actividad comercial individual, de venta de productos al por menor o al detalle, mediante grandes superficies de venta, y no la mera titularidad o el uso de los inmuebles en los cuales se desarrolla dicha forma de comercio». De acuerdo con lo reiterado por la STC 122/2012 , el tributo puede no ser solo una fuente de ingresos sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, de modo que el legislador puede «configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales». A diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal «la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación. La finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas."

Para finalizar este apartado hay que reproducir igualmente lo razonado por esta Sala en la sentencia que resuelve el recurso nº 1899/2009 "Y todo ello sin perjuicio de que a todo lo anteriormente indicado pudiéramos añadir las respuestas del Comisario Europeo (DOCE de 14-8-2003. C192E/102 y 103) a la pregunta escrita nº 3185/02 en la que afirmó la posibilidad de entender que el impuesto tendría como objetivo renovar las zonas adyacentes a los grandes establecimientos comerciales al objeto de minimizar el impacto medio-ambiental que generan siendo así un supuesto de interés general, lo que justificaría la restricción de la libertad de establecimiento según señala el Apartado 37 de la Sentencia TJUE de 5-12-2013 ".

Sin que los escritos presentados tras las conclusiones, con la documentación aportada, desvirtúen los anteriores razonamientos tanto para suspender el procedimiento como para plantear la cuestión prejudicial que se reitera.

Por otro lado no considera este Tribunal que nos encontremos ante una Ayuda de Estado propiamente dicha, en los términos exigidos por el referido art. 107 del TFUE , y ello no solo porque, como ya señaló la Sentencia del TJCE de 30/11/1993 , al producirse la ventaja competitiva a través del elemento tributario de la no sujeción, la obligación tributaria no llega a nacer al no realizarse el hecho imponible, y así el TJUE ha señalado que la no sujeción (de resto de los comercios no incluidos en las Grandes Superficies) no lleva consigo ninguna transferencia directa o indirecta de fondos estatales, lo que impide considerar el diseño del impuesto como Ayuda de Estado.

Al no tratarse de ayudas directas provenientes de recursos públicos a favor del pequeño comercio, no cabe precisamente hablar de Ayuda de Estado, más si entendiéramos que con la instauración del impuesto se produjera lo que se denomina "un efecto equivalente", tampoco podía llegarse a diferente conclusión una vez que no se cumple el requisito de "selectividad sectorial" que exige el art. 107 TFUE , una vez que en la Gran Superficie de que se trata también existen pequeños comercios que no se integran en el entramado societario de aquélla, sino que son totalmente autónomos en su funcionamiento.

También podemos añadir que en la normativa autonómica no existe una expresa exención al pequeño comercio, ni se ha acreditado que las supuestas ayudas superasen el límite (cuantitativo o de mínimos, ni temporal) previsto por el Reglamento CE 1998/2006, a los efectos de perturbación de la libre competencia.



Finalmente, no podemos dejar de hacer referencia a la circunstancia de que, aún en el caso de aceptar la catalogación del impuesto como una Ayuda de Estado prohibida por el art. 107, no podría entrar en juego el procedimiento de compensación que en tal caso se prevé puesto que la Administración Autonómica no podría reclamar lo que no ha desembolsado. Debiendo añadirse que lo concluido con la argumentación precedente ha sido conforme a la reciente sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018 .

**QUINTO.-** Con relación a la legalidad del Reglamento que ha venido a desarrollar el artículo 21 de la Ley 15/22 , ha sido objeto de examen por esta Sala al resolver el recurso nº 1899/2009, con desestimación del mismo respecto a las infracciones legales se atribuyen a la Ley y al Reglamento en cuanto a la definición del sujeto pasivo y la declaración de datos del establecimiento a través de un modelo de alta, modificación y baja en el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales que permitan realizar el cálculo de la cuota tributaria correspondiente a cada sujeto pasivo. A saber, la declaración se configura como un acto del procedimiento de gestión del impuesto que corresponde a la Consejería competente en materia tributaria, toda vez que según la ley que lo crea el impuesto se gestiona mediante padrón a partir de los datos que los sujetos pasivos manifiesten en las declaraciones que están obligados a presentar. Y respecto a la supuesta restricción por el artículo del Decreto 139/2009 del ámbito material de la bonificación, procede indicar que, precisamente lo que hace la referida norma reglamentaria es concretar el contenido del art. 21 , siendo ésta precisamente la posición de toda disposición reglamentaria siempre y cuando, como en el presente caso sucede, dicha concreción o delimitación del precepto legal no haga otra cosa que reclamar su contenido y fijar los presupuestos y circunstancias de su aplicación, en atención al fin de disminución de los efectos distorsionadores externos, que es lo que constituye la intención del legislador al establecer la norma de cobertura.

Por lo expuesto, ni la formación del padrón con la declaración de datos del establecimiento por parte de su titular ni la notificación individual de la liquidación previstas en el Reglamento como desarrollo del sistema de gestión del impuesto legalmente establecido, infringe el ordenamiento jurídico ni el principio de seguridad jurídica, en tanto se limita a la concreción de la titularidad y a la actividad respectiva de los establecimientos, así como a reforzar el conocimiento del acto por parte del sujeto pasivo, es decir, a la concreción del sujeto pasivo, hecho imponible y notificación de la liquidación fijados en la Ley. Estamos por tanto ante conceptos amplios por la diversidad de títulos y formas jurídicas, y que por la sucesión de disposiciones y actos de aplicación anulados por defectos de forma, requieran su concreción en el reglamento mediante la elaboración de un padrón, que tras la anulación de la norma reglamentaria la creación de otro nuevo o remisión al anterior con base en la disposición dictada en su lugar y con datos del anterior a falta de modificación o alteración sustancial y su notificación individual a los interesados, siempre que estuvieren dentro del periodo legal de exigibilidad del impuesto, toda vez con la definición legal de los citados elementos es posible conocer el sujeto pasivo y su delimitación a través de los datos que debe declarar. Supuesto de colaboración del Reglamento prevista para aquellos casos en que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad. El alcance de la colaboración del reglamento en materia tributaria depende de dos factores: en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias, y del elemento del tributo de que se trate.

Tampoco se observa extralimitación en el Reglamento sobre el hecho imponible ni sobre el sujeto pasivo como elementos configuradores o esenciales del tributo ni sobre la notificación de los actos de gestión, ni aplicación retroactiva de una norma anulada, ya que ni la Resolución que aprueba el Modelo 049 ni el Decreto 139/2009 los determinan ni delimitan, en tanto la doctrina constitucional y legal( S. TS 23-1-96 y TC 1/2012 y 19/2012 ) tiene declarado al respecto que la exigencia de norma legal, regulada en los art. 31.3 y 133.2 CE , está prevista para la creación de los tributos y su esencial configuración dentro de la que se sitúa el "establecimiento" de bonificaciones tributarias pero no cualquier otra regulación de las mismas o, incluso, su redacción ( sentencias TC de 4 de febrero de 1983 , 233/1999 y 42/2004 ), lo que supone que no quepa en este caso apreciar dicha vulneración al haberse creado el impuesto en el art. 21 de la Ley 15/2002 y en las referidas disposiciones reglamentarias una nueva corrección o desarrollo del impuesto que está posibilitada por el carácter relativo de este principio en materia tributaria ( Sentencias del TC 185/1985 ; 99/1987 y 106/2000 , entre otras).

En cuanto a los vicios o defectos que pudieran plantearse sobre el carácter retroactivo de la misma por aplicar a los supuestos de grandes establecimientos que ya funcionasen a la entrada en vigor de la Ley 15/2002, ya que el Impuesto no es exigible por los hechos imponibles devengados con anterioridad a la entrada en vigor de dicha resolución y del Decreto 139/2009. Sobre esta cuestión debemos indicar que, con independencia de lo cuestionable que pudiera resultar la aplicación de la doctrina de la irretroactividad de los arts. 9.5 CE y 10.2 de la LGT , estamos en el presente supuesto por la naturaleza que más arriba hemos otorgado a la referida Resolución de "elemento normativo desgajado" ( sentencias de esta Sala de 8 de enero de 2013 ) previamente para diferenciarla de una disposición general propiamente dicha y respecto de la que solo cabe



predicar la aplicación de aquel principio, como de norma de colaboración del Reglamento, lo que ya por sí solo bastaría para desestimar el motivo, hay que decir que, con independencia de ello, en el preámbulo de la repetida Resolución expresamente se dispone su aplicación para los casos de apertura de nuevos establecimientos, modificaciones de datos o clausura, con lo que la primera alegación que en el motivo se contempla ha de rechazarse.

Y en relación a las alegaciones (no exigencia del impuesto por hechos imponible devengados con anterioridad a la entrada en vigor de la Resolución y del Decreto) hemos de partir del dato consistente en encontrarnos ante un tributo de carácter periódico cuyo hecho imponible no es instantáneo sino duradero así como de que la ley que crea el impuesto entró en vigor el 1.1.2003, siendo desde esa fecha exigible el impuesto (Disposición Final) y resultando aplicable supletoriamente hasta la entrada en vigor del Reglamento y el Modelo 049 la LGT, no existiendo, pues, vacío normativo y no suponiendo retroactividad alguna la posterior aprobación del Modelo de Declaración, habiéndose previsto por el legislador para otros aspectos el criterio del inicio del período impositivo -previsto en el art. 10.2 LGT - como criterio supletorio para determinar la norma aplicable en el caso de los tributos periódicos, lo que excluye la retroactividad tal y como, por otra parte, tiene declarado el Tribunal Constitucional (Sentencia 6/1985 ) al negar la existencia de retroactividad cuando la disposición general incide sobre efectos jurídicos ya producidos, pero no agotados, de las intenciones anteriores que perviven tras la modificación normativa o cuando señala que en el caso de tributos de finalidad extraoficial -como lo es el presente- no cabe apreciar infracción de los principios de confianza legítima ni de interdicción de arbitrariedad ( TC 197/1992), tratándose, en todo caso, de un impuesto de retroactividad impropia previamente por agotamiento del presupuesto de hecho (Sentencia TC 126/1987 y 173/1996). Por todo ello, tampoco este motivo impugnatorio puede tener acogida en la presente resolución, máxime cuando no hay constancia de que la parte ejercite una impugnación directa de la Resolución que aprueba el modelo 049 ni ha promovido impugnación indirecta alguna tal y como, en puridad, será exigible para poder cuestionar preceptos reglamentarios de los que aquélla trae causa.

**SEXTO.-** Procede también hacer referencia a la legalidad de la liquidación por no aplicar los beneficios previstos para otros sujetos pasivos cuando concurren los mismos presupuestos de hecho, y ello mediante la exclusión de la base imponible del impuesto aquella superficie que en el seno del gran establecimiento comercial se destina al desarrollo de la actividad de jardinería.

Alegación de parte que ser desestimada por una doble consideración, la prohibición de la analogía para extender los beneficios fiscales fuera de los específicamente establecido, y en segundo lugar porque no se aprecia la igualdad de situaciones para deducir los efectos discriminatorios con las actividades de ocio y restauración, en tanto la disposición legal establece la no sujeción para los grandes establecimientos en los que el cincuenta por ciento o más de la superficie útil de exposición y venta al público se destine a actividades de ocio, hostelería y Espectáculos, no obstante lo anterior, estarán sujetos, en todo caso, los grandes establecimientos en los la superficie útil de exposición y venta al público ocupada por actividades comerciales alcance los 4.000 m<sup>2</sup>, con independencia de la parte de la superficie que se destine a otras actividades. A la vista de lo expuesto son claros los términos del beneficio fiscal respecto del desglose de las actividades y su extensión, y en el presente caso, no es suficiente la manifestación de parte o el reconocimiento judicial para determinar este supuesto, cuando no se cuestiona el hecho imponible consistente en el funcionamiento de un gran establecimiento comercial lo que supone en la ratio legal los perjuicios para el **medio ambiente** y ordenación territorio, sin que se haya acreditado esta incidencia negativa para aplicar las reducciones legalmente previstas, y ello sin perjuicio de que el proyecto fuera declarado pública y socialmente beneficioso. Igualmente hubiera correspondido al interesado demostrar que en la actual coyuntura económica el impuesto es confiscatorio para lo cual se necesitaría conocer qué representa para su capacidad económica. No cabe apreciar, por tanto, error en la interpretación de la normativa reguladora en el alcance que la parte argumenta en la demanda.

**SÉPTIMO.-** No procede hacer especial pronunciamiento sobre costas dado las dudas que la complejidad del asunto presenta ( artículo 139.1 de la LJCA ).

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente aplicación,

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ha decidido: Desestimar el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por doña María del Mar Baquero Duro, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la Comunidad de Propietarios del Centro Comercial DIRECCION000 , contra la resolución de la Consejería de Hacienda y Sector



Público del Principado de Asturias, de fecha 12 de junio de 2015, resolución que se confirma por ser ajustada a derecho. Sin hacer especial pronunciamiento sobre costas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala, RECURSO DE CASACION en el término de TREINTA DIAS, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia la infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máximo y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de julio de 2016).

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS