



Roj: **STS 459/2019 - ECLI:ES:TS:2019:459**

Id Cendoj: **28079130022019100027**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/02/2019**

Nº de Recurso: **234/2015**

Nº de Resolución: **150/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AR 1819/2014,**
STS 459/2019,
ATS 5102/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 150/2019

Fecha de sentencia: 07/02/2019

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 234/2015

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/01/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. ARAGÓN CON/AD SEC.2

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

Transcrito por:

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 234/2015

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 150/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguallo Aviles



D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 7 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **234/2015**, interpuesto por el procurador don José Manuel Villasante García, en nombre y representación de la **ASOCIACIÓN NACIONAL DE GRANDES EMPRESAS DE DISTRIBUCIÓN** (en adelante, ANGED), contra la sentencia de 12 de diciembre de 2014, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 442/2006 (ES:TSJAR:2014:1819), sobre impugnación de la Orden de 4 de septiembre de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se regula el procedimiento para la presentación y pago telemáticos en los Impuestos Medioambientales y se aprueban los programas y modelos diseñados a tal efecto, publicada en el BOA núm. 111, de 25 de septiembre de 2006. Ha comparecido como parte recurrida la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN**, representada y defendida por el letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguillo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Aragón, el día 12 de diciembre de 2014, dictó sentencia desestimatoria del mencionado recurso núm. 442/2006 , interpuesto por ANGED contra la Orden aragonesa de 4 de septiembre de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo, a que se ha hecho anterior mención.

SEGUNDO.- El Tribunal de instancia dictó sentencia de 12 de diciembre de 2014 que, en lo que a este recurso interesa, señala lo siguiente:

" QUINTO.- [...]

Ello no obstante, procede examinar las alegaciones contenidas en la demanda respecto de las infracciones que se invocan de otros preceptos constitucionales, debiendo señalarse que sobre las mismas se ha pronunciado la sentencia de esta misma fecha dictada en el recurso 99/2007 en los siguientes términos que a continuación reproducimos:

"TERCERO.- La parte actora, en lo que constituye la mayor parte de la fundamentación de la demanda, pretende la declaración de nulidad de la norma reglamentaria impugnada por considerar que la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, es contraria a la Constitución y a tal fin solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional sobre los preceptos reguladores del IDMGAV.

Sobre el particular se han dictado las sentencias de 23 de abril de 2013 y de 5 de diciembre de 2013 , desestimatorias de los recursos de inconstitucionalidad nº 3095/2006 y 3701/2006 , planteados respectivamente por más de 50 Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso de los Diputados y por el Presidente del Gobierno, sobre los que la parte demandante ha formulado alegaciones en el trámite específico concedido al efecto.

El art. 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional dispone: (...).

De acuerdo con este precepto, teniendo en cuenta los efectos de cosa juzgada derivados de dichas sentencias respecto de las cuestiones resueltas en ellas, procede considerar las infracciones distintas de la Constitución que la parte recurrente mantiene, atendiendo a sus alegaciones posteriores en relación con la demanda.

(...)

SEXO.- *Se interesa también el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad mediante la invocación de otros preceptos y principios de la Constitución.*

Se trata de los principios de generalidad tributaria (art. 31.1 CE), capacidad económica (art. 31.1 CE), igualdad (arts. 1.1 , 14 y 31.1 CE), seguridad jurídica (art. 9.3 CE) e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.2 CE).



La lectura del correspondiente apartado de la demanda pone de manifiesto que la infracción de estos preceptos viene a fundarse, en síntesis, en dos alegaciones concretas que ya aparecen en los anteriores apartados de la propia demanda; se refieren a que el IDMGU solo resulta de aplicación efectiva y plena a algunos grandes establecimientos comerciales y a que se proyecta sobre el ejercicio de sus actividades económicas, sin tener por objeto los daños medioambientales que se imputan a dichos establecimientos.

La ineficacia de estas alegaciones queda patente en los precedentes razonamientos que ahora se reiteran, con una adición relativa al principio de seguridad jurídica que, en particular, se considera infringido por el art. 30 de la Ley 13/2005, regulada del hecho imponible del IDMGU, según se expone en el Fundamento de Derecho Segundo de la demanda.

Sobre estos extremos, y sobre las consideraciones genéricas de la propia demanda al respecto, bastará con tener en cuenta los razonamientos de la sentencia constitucional 96/2013, ratificada por la sentencia de 5 de diciembre de 2013, en la medida en que, al considerar un fin legítimo la aprobación de este impuesto y al analizar su estructura, vienen a reconocer la constitucionalidad de la definición del hecho imponible definido por la Ley 13/2005.

En la medida en que se subordina a la anterior alegación -contravención por el art. 30 de la Ley 13/2005 del principio constitucional de seguridad jurídica- la formulación del Fundamento de Derecho Cuarto de la demanda, relativa a la improcedencia del art. 32 y concordantes de propia Ley, en cuanto definen el concepto de sujeto pasivo del impuesto y sus respectivas obligaciones para fundar, a su vez, la impugnación de la norma reglamentaria impugnada, debe también declararse la inviabilidad de este motivo. Como también lo es la alegación del Fundamento de Derecho Sexto, sobre disconformidad con el Ordenamiento jurídico del régimen reglamentario de la deducción por inversiones, que se sustenta en la disconformidad también con el art. 42.1 de la Ley 13/2005; sobre este punto la sentencia constitucional 96/2013 es suficientemente expresiva cuando se refiere a este precepto en el Fundamento de Derecho Octavo, párrafo séptimo, en términos que se dan por reproducidos".

SÉPTIMO - En cuanto a la inadecuación de la ley a la normativa comunitaria afirma la parte recurrente que el Impuesto sobre daño medioambiental causado por grandes áreas de venta es disconforme con el Tratado de la comunidad en el plano de la libertad de establecimiento, citando al efecto el artículo 43 del Tratado que prohíbe que la libertad de establecimiento de la que disfrutaban todas las personas y entidades de la Unión Europea pueda ser restringida por una medida adoptada en una determinada parte del territorio comunitario, de la que resulten beneficiadas las personas y entidades propias de esa concreta parte del territorio comunitario en perjuicio de las restantes personas y entidades de la unión Europea, afirmando que el Impuesto sobre daño medioambiental causado por grandes áreas de venta restringe la libertad de establecimiento en Aragón de grandes establecimientos comerciales, en beneficio de los comerciantes aragoneses no sujetos al impuesto, aportando copia de la carta de 7 de julio de 2004 de la Comisión de las Comunidades Europeas y diversas noticias de prensa.

Al respecto debe señalarse que las leyes a las que se refieren los documentos aportados tienen un objeto distinto al de la Ley 13/2005. Así, la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, regula el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales -en su artículo 2 se indica que "este impuesto grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados en grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a que aquéllos tengan una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen" y el artículo 4 dispone que "constituye el hecho imponible del Impuesto la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña", y la Ley 17/2000, de 29 de diciembre -derogada por la Ley 18/2005, de 27 de diciembre-, tenía por objeto los Equipamientos Comerciales de Cataluña -su artículo 1 disponía que "La presente Ley tiene por objeto establecer las directrices para adecuar los equipamientos comerciales de los municipios de Cataluña a las necesidades de consumo y compra, para fomentar la reforma y modernización de los equipamientos comerciales, mejorándolos en calidad, variedad y servicios, y para determinar el régimen jurídico de los grandes y medianos establecimientos comerciales, en un marco de libertad de empresa en competencia libre y leal", debiendo tenerse en cuenta que la propia Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Cataluña ha rechazado expresamente en diversas sentencias la procedencia de plantear una cuestión prejudicial con relación a la dichas leyes -la sentencia 64/2013 de 23 de enero, respecto a la primera, y las sentencias 908/2012, de 27 de septiembre y 191/2013 de 22 febrero, respecto a la segunda-, razonando lo siguiente: "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 la 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 declarara 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 misma 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 ciñen 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".

Además, debe señalarse que la sentencia 96/2013, de 23 abril, rechaza en amplios razonamientos que se haya vulnerado el derecho a la libertad de empresa, afirmando que "no se encuentran en la demanda, por el contrario, razonamientos orientados a sostener que la Ley impugnada desconoce la libertad de empresa (art. 38 CE) porque al gravar desproporcionadamente la superficie comercial limita la creación y el desenvolvimiento de un cierto tipo de empresas de distribución comercial, favoreciendo así a otros establecimientos que operan en el mismo sector económico y en el mismo territorio autonómico", consideraciones que son de aplicación al presente caso."

SEXO.- También se plantea por la parte recurrente con carácter principal que se suscite ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestión prejudicial por entender que existe desconformidad del IDMGAV con el ordenamiento comunitario, haciendo valer que con fecha 20 de mayo de 2013 había interpuesto ante la Comisión Europea, en su representación en España, denuncia contra la legislación en seis Comunidades Autónomas (Cataluña, Principado de Asturias, Aragón y Navarra), al entender vulnerado el derecho a la libertad de establecimiento recogido en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y aportando en defensa de su tesis la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de febrero de 2014 en que se respondió a una cuestión prejudicial por motivo de un impuesto específico que grava determinados sectores. Expuesto lo anterior, tal y como se infiere de la transcripción del artículo 1 de la Ley XCIV de 2010 del Estado de Hungría. El impuesto analizado grava las actividades de comercio al por menor en establecimientos de conformidad con el sistema de clasificación uniforme de las actividades económicas, vigente a 1 de enero de 2009 y las actividades comprendidas en los sectores 45.1 con las excepciones que refiere a continuación.

Así las cosas hay que manifestar que nos hallamos ante un impuesto con objeto distinto al aquí considerado pues, tal y como prevé el artículo 28 de la Ley 13/2005 de 29 de diciembre "El impuesto sobre daño



medioambiental causado sobre grandes áreas de venta tiene por objeto gravar la correcta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollado en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural, territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón", constituyendo el hecho imponible, según dispone el artículo 30: "el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y el tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes y se encuentren ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón."

Así mismo, tampoco existe coincidencia alguna en relación a la base imponible, pues conforme al artículo 4 de la Ley XCIV de 2010 del Estado de Hungría esta consistirá en el volumen de negocios neto del sujeto pasivo que durante el ejercicio fiscal proceda de sus actividades gravadas según el artículo 2, mientras que el art. 34.1 de la Ley 13/2005 establece que: "Constituye la base imponible del impuesto la superficie total, referida a la fecha el devengo, de cada establecimiento comercial que disponga de una gran área de venta."

De lo anterior se infiere que la sentencia que resuelve la cuestión prejudicial efectúa la interpretación de las disposiciones del tratado relativas a la libertad de establecimiento, pero con objeto de evitar que exista un tipo impositivo progresivo en función del volumen de negocios que pueda resultar discriminatorio, al aplicarse la tarifa a un conjunto de sujetos pasivos "vinculados", mientras que la finalidad del IDMGAV, y así se infiere por la sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de abril de 2013, consiste en que la Comunidad de Aragón pueda, en función de las competencias financieras y materiales asumidas estatutariamente diseñar dentro del marco estatal una política tributaria propia al servicio de la ordenación del territorio, el urbanismo y medio ambiente.

En función de lo expuesto se desestiman las pretensiones del recurrente.

En consecuencia procede desestimar el recurso interpuesto "

TERCERO.- Notificada la sentencia, la representación procesal de ANGED presentó, el 12 de enero de 2015, ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, que se tuvo por preparado mediante resolución de 15 de enero de 2015 en la que se acuerda emplazar a las partes para que, en el plazo de treinta días, pudiesen comparecer ante este Tribunal Supremo.

CUARTO.- Emplazadas las partes, el procurador Sr. Villasante García, en la representación indicada, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 11 de febrero de 2015 su escrito de interposición del recurso, en el que adujo dos infracciones: la inadecuación del IDMGAV al ordenamiento comunitario, y la vulneración del principio de seguridad jurídica por el artículo 30 Ley 13/2005 (artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2007) regulador del hecho imponible.

En primer lugar, se afirma que la sentencia impugnada infringe el ordenamiento comunitario, y, en particular, que la "Ley 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) contraviene el principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 49 TFUE " (pág. 3). A este respecto, se subraya que la resolución judicial recurrida ha rechazado tal pretensión, con fundamento, de un lado, en que "de la doctrina constitucional en materia de tributos autonómicos sobre grandes establecimientos comerciales se infiere que el IDMGAV no vulnera la libertad de empresa y, por ende, tampoco vulnera el principio comunitario de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 49 TFUE "; y, de otro lado, en que "la STSJ de Cataluña 908/2012 ya ha rechazado el planteamiento de cuestión prejudicial de Derecho comunitario europeo, al considerar que el IGEC catalán no vulnera el mencionado principio de libertad de establecimiento" (pág. 3).

A juicio de la asociación recurrente, sin embargo, "el Tribunal Constitucional no ha considerado, en momento alguno, la tributación autonómica sobre grandes establecimientos comerciales a la luz del ordenamiento comunitario, y más específicamente a la luz del artículo 49 TFUE , de donde no cabe establecer la inferencia que acoge la Sentencia impugnada" (pág. 4).

Y, en cuanto a la remisión a la STSJ de Cataluña 908/2012, se resalta que ANGED "tiene interpuesto contra la misma el recurso de casación n° 3797/2012 , el cual tenía señalado para votación y fallo el día 27 de octubre de 2014, señalamiento ese que ha quedado sin efecto por providencia de igual fecha (27-10-2014)" (pág. 4), motivo por el cual reproduce literalmente lo ya planteado a la Sala en ese recurso respecto de la disconformidad con el ordenamiento comunitario de la tributación autonómica sobre grandes establecimientos comerciales (págs. 4-15), reiteración de argumentos que entiende que resulta "de plena aplicación al presente caso, por cuanto que la Sentencia aquí impugnada se remite respecto de la materia en cuestión, a la citada STSJ de Cataluña 908/2012 " (pág. 15).

Además, se añade en este punto que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de febrero de 2014, recaída en el asunto "C-385/12 Hervís Sport", "dictada en el marco de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal húngaro en un asunto relativo a una supuesta discriminación tributaria en el sector



de distribución comercial minorista, supone una nueva circunstancia en cuanto a la interpretación del Derecho de la Unión Europea, y, en particular, el artículo 49 TFUE que, una vez más, pone de manifiesto el carácter marcadamente comunitario de algunas de las cuestiones suscitadas en el presente litigio" (pág. 16).

Y, tras reproducir los párrafos 39, 40 y 41 de la citada sentencia, ANGED señala que a "pesar de la similitud existente entre ambos asuntos", considera que esta Sala "aún podría albergar dudas acerca de la correcta interpretación del artículo 49 TFUE, en particular, dada la diferente naturaleza de los tributos analizados en ambos casos". Tratándose -se dice- "el Tribunal Supremo de un órgano judicial cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial en Derecho interno, resulta, si cabe, aún más necesaria la formulación de la cuestión prejudicial cuyo planteamiento" se solicita (pág. 17).

También se manifiesta que ANGED ha recibido la comunicación de la Dirección General de Fiscalidad de la Unión Europea (DG TAXUD), por la que se le informa "de la apertura de un procedimiento EU Pilot contra el Reino de España como consecuencia de la denuncia que ANGED formuló contra las diferentes normas por las que se aprueban los Impuestos sobre los Grandes Establecimientos Comerciales- IGEC, en relación a la vulneración de la libertad de establecimiento" (pág. 17). Y que a la vista de la apertura del procedimiento EU Pilot núm. 6978/14/TAXU, esta Sala ha acordado, en providencia de 27 de octubre de 2014, dejar sin efecto el señalamiento para votación y fallo del recurso de casación núm. 3797/2012, cuya votación y fallo había sido señalada para ese mismo día, por lo que considera que el planteamiento de cuestión prejudicial de Derecho comunitario europeo "aparece sólidamente fundamentada", y "que resulta de todo punto aconsejable la suspensión del presente procedimiento en tanto no se resuelva el procedimiento abierto por la Comisión Europea (pág. 18).

Como infracción segunda, se mantiene que la sentencia impugnada vulnera el artículo 9.3 CE, en la medida en que el " artículo 30 Ley 13/2005 (art. 23 Decreto Legislativo 1/2007) regulador del hecho imponible del IDMGAV, contraviene el principio de seguridad jurídica", "debido ello a la indefinición del hecho imponible" del tributo (pág. 18).

A este respecto, se dice: (i) que la sentencia impugnada se "limita a remitirse en bloque a la STC 96/2013, sin especificación alguna de en qué parte de ésta aparece tratada tal cuestión" (pág. 18); (ii) que "en la citada STC 96/2013, y tampoco en la STC 200/2013, ratificadora de la anterior, se razona en parte alguna de la misma acerca de la indefinición del hecho imponible del IDMGAV" (pág. 18); (iii) que en la Ley 13/2005 el "instituto del hecho imponible del IDMGAV aparece formulado en términos tan confusos para las empresas que es legítimo aducir la infracción del principio de seguridad jurídica" (pág. 19); (iv) que "la mera denominación del mencionado Impuesto merece" el "más firme rechazo", pues tal rúbrica es erróneamente indicativa "de que las "grandes áreas de venta", por el mero hecho de serlo, son causantes de "daños medioambientales", no se sabe de qué daños" (pág. 19); (v) que debe rechazarse la idea de que "tales daños traen su causa del desplazamiento masivo de vehículos que provocan dichos establecimientos comerciales, generando, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la CAA" (pág. 19); (vi) que "la sujeción al IDMGAV, como la sujeción a cualquier otro tributo, no viene determinada por los pronunciamientos más o menos grandilocuentes formulados en el Preámbulo de la respectiva norma, sino por la realización del hecho imponible del tributo de que se trate" (pág. 20); (vii) que si se lee el precepto que define el hecho imponible del IDMGAV como "el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes y se encuentren ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón", "no se advierte en el mismo ningún elemento que conecte inexorablemente la utilización de las instalaciones y elementos a que el mismo se refiere con el daño medioambiental constitutivo del hecho imponible", sino que se desprende "que el hecho imponible está constituido por el "daño causado" no por el que real o potencialmente causa o pueda causar la utilización de las indicadas instalaciones y elementos", por lo que si "la mencionada utilización de instalaciones y elementos no ha "causado" daño medioambiental alguno, que por otra parte, no se sabe cuál es, es legítimo, incluso correcto, interpretar que no se ha producido la realización del hecho imponible", aunque "también es posible que se pueda llegar a una interpretación distinta, la querida por el legislador aragonés, por ejemplo, mediante una compleja interpretación de otros preceptos de la Ley 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) realizada a la "luz" del Preámbulo de ésta" (pág. 20); (viii) que el legislador aragonés no ha inventado el IDMGAV, "ya que éste no es sino una formulación algo distinta del IGEC catalán, inventado, ahora sí, por la Ley 16/2000", "sustancialmente idéntico, también, al IGEC asturiano copiado del catalán, por el artículo 21 Ley 15/2002", encontrándonos ante tres manifestaciones del mismo gravamen "que tienen por objeto, finalmente, los grandes establecimientos comerciales, y no la presunta finalidad extrafiscal que al mismo se asocia en los tres casos" (pág. 21); (ix) que aunque es posible "que el legislador aragonés haya errado en la construcción jurídica del hecho imponible del IDMGAV", "tal error, de haberse producido, no puede ser subsanado mediante estas o aquellas otras interpretaciones" (pág. 23); (x) que el artículo 30 de la Ley 13/2005 (art. 23 del Decreto Legislativo 1/2007) "al configurar el hecho



imponible del IDMGAV incurre en una clara infracción del principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 CE ", en la medida en que del mismo se infiere que "toda "gran área de venta" ocasiona daños medioambientales, aunque no se especifica cuáles", de suerte "que el desarrollo de la actividad propia de dichos establecimientos comerciales determina, en todo caso, el nacimiento de la obligación de contribuir por el IDMGAV", y que "pueden existir daños medioambientales, no se especifica cuáles, causados por las "grandes áreas de venta"", de manera "que cuando en el desarrollo de la actividad propia de dichos establecimientos comerciales se produzcan tales daños, ello determina en ese caso, el nacimiento de la obligación de contribuir por el IDMGAV" (pág. 23); (xi) que es evidente que los "titulares de grandes establecimientos comerciales no pueden admitir que su actividad genere por sí misma y en todo caso, daño medioambiental alguno", y "que están plenamente legitimados para interpretar" que "sólo están sujetos al IDMGAV si ocasionan, cuando ocasionen, los daños medioambientales", como se deduciría del artículo 32 de la Ley 13/2005 (art. 25 Decreto Legislativo 1/2007) al definir al sujeto pasivo (pág. 23); (xii) que "de la Ley 9/1989, de 5 de octubre, de Ordenación de la Actividad Comercial en Aragón (arts. 14 a 16 y 51 a 68, principalmente), y del Decreto 172/2005, de 6 de septiembre, del Gobierno de Aragón , por el que se aprueba el Plan de Ordenación de los Equipamientos Comerciales en Gran Superficie de la Comunidad Autónoma de Aragón (arts. 13, 19 a 24 y concordantes, principalmente), se desprende que los grandes establecimientos comerciales, las "grandes áreas de venta", están sujetas a licencia comercial que deben obtener para su instalación, apertura y funcionamiento", y que "dicha licencia comercial sólo se otorga previa acreditación de no ocasionar el gran establecimiento comercial impactos negativos en el territorio, en el medio ambiente ni en la estructura comercial" (pág. 24); y, en fin, (xiii) que no es posible entender que la actividad del titular de un gran establecimiento comercial, que dispone de la pertinente licencia comercial, "causa "daños medioambientales", si la propia Administración aragonesa, al expedir la licencia y autorizar la instalación del establecimiento, está reconociendo que no existe tal impacto negativo" (pág. 24).

En atención a todo lo expuesto, ANGED solicita (1) que dicte sentencia "que, estimando el recurso, case la impugnada, declarándola nula, y anule la "Orden de 4 de septiembre de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se regula el procedimiento para la presentación y pago telemáticos de los Impuestos Medioambientales y se aprueban los programas y modelos diseñados a tal efecto"" (pág. 24); (2) el "planteamiento de la pertinente cuestión prejudicial de Derecho comunitario europeo respecto de los preceptos del Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo del Gobierno de Aragón 1/2007, de 18 de septiembre, reguladores del IDMGAV" (pág. 25); (3) y, subsidiariamente, la "suspensión del presente procedimiento en tanto no se resuelva el procedimiento abierto por la Comisión Europea bajo el número de referencia 6978/14/TAXU" (pág. 25).

QUINTO.- Admitido a trámite el recurso de casación por providencia de la Sección Primera de esta Sala, de fecha 23 de marzo de 2015, se acordó la remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación de 6 de abril de 2015 entregar copia del escrito de interposición del recurso a la parte recurrida, a fin de que en plazo de treinta días pudiera oponerse al recurso, lo que efectuó el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, en la representación que le es propia, mediante escrito de 9 de junio de 2015, en que propugnó la desestimación del recurso de casación en su totalidad por ajustarse a Derecho la sentencia recurrida, con expresa condena en costas.

En dicho escrito advierte, en primer lugar (i) que, desde un punto de vista material, la única pretensión de la recurrente "es la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos de la Ley 13/2005 de las Cortes de Aragón que regulan el IGAV, o, en su caso, el planteamiento de una cuestión prejudicial ante TJUE" (pág. 2); (ii) que, dado que este Tribunal carece de competencia para llevar a efecto dicha declaración, "el recurso de casación queda reducido a solventar si procede o no el planteamiento de una cuestión de prejudicial en relación con los preceptos de la Ley 13/2006 de las Cortes de Aragón", así como su posterior regulación contenida en el Decreto Legislativo 1/2007 (págs. 2-3); (iii) y que "se discute, al menos de manera directa, la conformidad a derecho del Decreto 1/2007 de 15 de enero del Gobierno de Aragón", por lo que si este Tribunal no plantea "una cuestión de inconstitucionalidad o prejudicial ante el TJUE, el sentido del fallo no puede ser otro que la desestimación del recurso de casación formulado" (pág. 3).

Seguidamente, tras indicar que la asociación recurrente "básicamente reproduce el escrito del recurso de casación que ha interpuesto en relación con el impuesto catalán" (pág. 3), argumenta: (a) que, invocándose indirectamente una "vulneración del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea (actualmente recogido en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea)", no es posible deducir que "un impuesto que trata de gravar los daños ambientales constituya una ayuda estatal solapada al comercio tradicional", y que "esa supuesta ayuda genere una discriminación por razón de nacionalidad o domicilio social, ya que el impuesto atiende a la ubicación del establecimiento comercial, no al domicilio social de la empresa en Aragón, en España o fuera de España, gravando por igual a todos los establecimientos con independencia del



Estado en el que se localice su domicilio social o de la nacionalidad de los socios de la empresa" (págs. 3-4); (b) que tampoco resulta razonable "alegar que se pretende perjudicar tácticamente a empresas extranjeras (no españolas) porque la mayoría de las empresas que cuenten con grandes áreas de venta en el ámbito de la Unión Europea" no "sean de capital mayoritario aragonés o español", dado que, "afectando también a empresas de capital aragonés y español", esta circunstancia "no es un elemento condicionante de la normativa reguladora del impuesto, que atiende a los daños ambientales causados con independencia de la nacionalidad de los socios" (pág. 4); (c) y que tampoco se aprecia la vulneración de las libertades de establecimiento y de servicios, que se concreta en la cita del artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea (actualmente recogido en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), dado que por "el establecimiento del tributo no se quebranta ninguna de estas libertades, tal y como ya parece reconocer nuestro Tribunal Constitucional" (pág. 4), porque las "disposiciones específicas sobre materia fiscal del Tratado de la Comunidad Europea (artículo 110 y siguientes), actualmente recogido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (artículo 90 y siguientes) en nada parecen contradecir al impuesto objeto de la litis" (pág. 5), y porque "incluso en el supuesto de que entendiésemos que este tributo constituye un obstáculo a la libertad de servicios y de establecimiento, la reiterada Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea" establece "unos parámetros que permiten analizar la validez de las distintas trabas u obstáculos a la libertad de servicios y de establecimiento", como es el cumplimiento de los requisitos de no discriminación, necesidad y proporcionalidad, que se respetan en el tributo controvertido (págs. 5-6).

Por lo que se refiere a la infracción por los preceptos de Ley 13/2005 (y los posteriores del Decreto Legislativo 1/2007) del principio de seguridad jurídica, después de subrayar que la sentencia impugnada ofrece una "extensa y adecuada respuesta a las cuestiones que planteaba la recurrente en relación con la constitucionalidad del Tributo" (pág. 6), se recuerda que en los fundamentos de la STC 96/2013 , ratificada por la STC 200/2013 , "se expone de manera razonada y sistemática los argumentos que determinan el sentido del fallo, y que, esencialmente, sirven también para desestimar las pretensiones que formula la recurrente en este procedimiento" (pág. 7), por lo que tales argumentos "sirven para fundamentar la constitucionalidad del IGAV, y despejan todavía más las dudas" acerca "de la improcedencia del planteamiento de la cuestión de constitucionalidad" (pág. 7). Además, dicha sentencia "produce efectos de cosa juzgada impidiendo el planteamiento de una nueva cuestión de inconstitucionalidad en relación con la misma norma y fundada en la vulneración de idéntico precepto constitucional" (artículo 38 LOTC) (pág. 7). Y resulta que "enjuicia la constitucionalidad de los preceptos respecto a los que la recurrente pretende que se plantee la cuestión, y lo hace en relación con los mismos preceptos constitucionales (Arts. 9 , 14 , 31 y 38 CE , entre otros, así como el art. 6.3 de la LOFCA)]", "respecto a los que se pretende asimismo que se plantee la cuestión", concurriendo, por tanto, la "cosa juzgada constitucional" que impediría que por esta Sala se plantee la cuestión de inconstitucionalidad (pág. 8).

Por último, el letrado del Gobierno de Aragón hace algunas consideraciones sobre la petición de suspensión del procedimiento hasta que la comisión Europea resuelva sobre la adecuación al Derecho Comunitario del IGAV. En particular, en este punto, señala: (1) que el denominado procedimiento EU Pilot abierto ante la Comisión "no implica que el mismo desemboque en el planteamiento de una cuestión prejudicial o en la adopción por parte de la Comisión de las medidas previstas en el art. 108.2 TFUE " (pág. 9); (2) que "más allá de las consideraciones preliminares que plantea la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea", "no hay, en este momento, un procedimiento de investigación formal abierto al Estado español, del que pudiera derivarse la decisión de la Comisión de declarar el IGAV como contrario al Derecho comunitario, por lo que no procede la suspensión del procedimiento, ni el planteamiento de cuestión prejudicial" (pág. 10); (c) y, en cuanto a la invocación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de la Gran Sala, de 5 de febrero de 2014, recaída en el asunto 0-385/12, se afirma que "a pesar de lo alegado por la recurrente ninguna similitud substancial existe entre el asunto resuelto por el TJUE y el planteado en este procedimiento en relación con el IGAV", de modo "una simple lectura de la Sentencia permite concluir que la misma no arroja luz para identificar si el IGAV vulnera la libertad de establecimiento, o produce una discriminación prohibida por el IGAV" (pág. 11).

SEXTO.- Por diligencia de ordenación 11 de junio de 2015 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

SÉPTIMO.- Tras la presentación de los escritos de interposición del recurso de casación y de oposición al mismo, la Sala, por providencia de 18 de abril de 2016, considerando que, "habiéndose acordado por esta Sala en autos de 10 de marzo de 2016 (recurso de casación 951/2014) y 11 de marzo de 2016 (recurso de casación 995/2014) el planteamiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de dos cuestiones prejudiciales de interposición, en relación con la conformidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta, por la incidencia que puede tener su contestación en el presente recurso", acordó suspender su tramitación hasta que aquéllas fueran resueltas.



Las cuestiones prejudiciales de referencia fueron planteadas como sigue:

"1ª) ¿Los artículos 49 y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la existencia de un impuesto regional que declara gravar el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes, siempre que la superficie de venta al público sea superior a 500 m², pero que resulta exigible 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 grava efectivamente a los comerciantes titulares de varios establecimientos comerciales, sea cual sea la superficie de venta al público que totalicen, si ninguno de ellos cuenta con una superficie de venta al público superior a 500 m² e incluso si alguno o algunos de ellos superan ese umbral, pero la base imponible no supera a 2.000 m², mientras que sí grava efectivamente a los comerciantes con un único establecimiento comercial cuya superficie de venta al público supere esos umbrales, y (ii) que además no somete a gravamen a los establecimientos comerciales dedicados a la venta exclusiva de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados; de vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación; de viveros para jardinería y cultivos, y de combustibles y carburantes de automoción, sea cual sea su superficie de venta al público con la que cuenten?"

2ª) ¿El artículo 107 TFUE , apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que constituyen ayudas de Estado prohibidas, con arreglo a dicha disposición, la ausencia de tributación efectiva en el IDMGAV de los establecimientos comerciales con una superficie de venta al público no superior a 500 m² o superior para los que la base imponible no exceda los 2.000 m², y de los establecimientos comerciales dedicados a la venta exclusiva de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados; de vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación; de viveros para jardinería y cultivos, y de combustibles y carburantes de automoción?"

OCTAVO.- Fue dictada sentencia el 26 de abril de 2018, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resolviendo las cuestiones prejudiciales C-236/16 y C-237/16, del TJUE de 26 de abril (EU:C:2018:291), cuyo fallo declara:

"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 los litigios principales, 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 los litigios principales, 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 no supere los 500 m² y a aquellos cuya superficie de venta rebase este umbral pero cuya base imponible no supere los 2 000 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 que desempeñen su actividad en el sector de la venta de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados, y de vehículos automóviles, los viveros y el suministro de combustibles y carburantes de automoción, 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".

Recibida la sentencia, la Sala acordó en providencia de 29 de mayo de 2018 que "[r]esueltos los incidentes prejudiciales planteados en los recursos de casación 8/995/2014 y 8/951/2014 se alza[se] la suspensión del presente procedimiento y habiéndose publicado en la página www.curia.europa.eu con fecha 26 de abril de 2018 la sentencia que resuelve las cuestiones prejudiciales acumuladas C-226/16 y C-237/16 , en respuesta a las cuestiones prejudiciales suscitadas por esta Sala en los citados recursos de casación, [se diese] traslado a las partes de este recurso 8/234/2015, para que, en el plazo de diez días, aleguen lo que a su derecho convenga sobre la incidencia de dicho pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para la resolución del mismo", lo que efectuaron ambas partes mediante la presentación de sus respectivos escritos.

A tal efecto, el 12 de junio de 2018, la representación procesal de ANGED presentó escrito en que solicitaba la inaplicabilidad de la Ley 13/2005, "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 la "nulidad del Reglamento Impugnado por haberse dictado en ausencia de fundamento legal efectivo y en infracción del artículo 108.3 del TFUE " (pág. 32).

Por su parte, mediante escrito de 18 de junio de 2018, el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón formuló alegaciones, manteniendo su petición de desestimación del recurso de casación "en su totalidad por ajustarse a Derecho la Sentencia recurrida, con expresa condena en costas, incluidas las derivadas de la actuación ante el TJUE" (pág. 6).

NOVENO.- Por providencia de 10 de octubre de 2018 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. don Angel Agualló Aviles, y se señaló para deliberación, votación y fallo de este recurso el día 29 de enero de 2019, fecha en la que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en este recurso de casación la sentencia de 12 de diciembre de 2014, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, pronunciada en su recurso núm. 442/2006 , que desestimó la demanda de ANGED en que se recurre la Orden de 4 de septiembre de 2006 del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se regula el procedimiento para la presentación y pago telemáticos en los Impuestos Medioambientales y se aprueban los programas y modelos diseñados a tal efecto, publicada en el BOA núm. 111, de 25 de septiembre de 2006.

SEGUNDO.- Frente a la expresada sentencia y disconforme con el fallo a que llega la Sala de instancia y con los fundamentos jurídicos en que se ampara su decisión, las entidad recurrente interpone recurso de casación, mediante la invocación de dos motivos casacionales, articulados todos ellos a través del subapartado d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de nuestra Jurisdicción -en la versión temporalmente aplicable al caso, la anterior a la vigente-, que denuncian las siguientes infracciones:

1ª.- Infracción del ordenamiento comunitario, pues la Ley 13/2005 (y el Decreto Legislativo 1/2007) contravienen el principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

2ª.- Infracción del artículo 9.3 CE , por considerar que el artículo 30 de la Ley 13/2005 (y artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2007), en que se regula el hecho imponible del Impuesto sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta -IDMGAV-, contraviene el principio de seguridad jurídica.

Aduce en sustento de su alegación que tales normas legales incurren en inconstitucionalidad por infracción del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE , debido a la indefinición del hecho imponible del IDMGAV. Como hemos expuesto en los antecedentes, denuncia ANGED al efecto, entre otras cosas, que en la Ley 13/2005 el "instituto del hecho imponible del IDMGAV aparece formulado en términos tan confusos para las empresas que es legítimo aducir la infracción del principio de seguridad jurídica", que la sentencia impugnada se "limita a remitirse en bloque a la STC 96/2013 , sin especificación alguna de en qué parte de ésta aparece tratada tal cuestión", y, en fin, que ni en dicha STC 96/2013 , ni en la STC 200/2013 , ratificadora de la anterior, "se razona en parte alguna de la misma acerca de la indefinición del hecho imponible del IDMGAV".

Pues bien, definidas exactamente de la misma forma, ambas infracciones han sido desestimadas por esta Sala y Sección en su reciente sentencia 1506/2018, de 16 de octubre, dictada en el recurso de casación núm. 951/2014 , interpuesto por la misma ANGED contra la sentencia de 24 de enero de 2014, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (recurso núm. 99/2007), sobre impugnación del Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas en Materia de Tributos Cedidos y Tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los Impuestos Medioambientales (publicado en el BOA núm. 8, de 20 de enero de 2007).

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, *mutatis mutandis*, y sin perjuicio de que se añadan argumentos adicionales, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que -insistimos- se abordan idénticas cuestiones jurídicas a las que aquí se plantean.

Y ello con independencia de que mientras que lo impugnado en última instancia en la sentencia 1506/2018, de 16 de octubre , era el Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón, aquí es la Orden de 4 de septiembre de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo. Porque, como dijimos en nuestra decisión del pasado octubre, tal y como aquí acontece, el recurso "se orienta de forma virtualmente exclusiva a tratar de justificar que la ley aragonesa -a través de sucesivas versiones- en que se fundamenta el Decreto aragonés 1/2007 [aquí la Orden de 2006], es contraria a la Constitución Española y, a un tiempo, contraviene el



Derecho de la Unión Europea". Y "tampoco razona ANGED, en lo más mínimo, sobre las concretas vulneraciones del ordenamiento jurídico que serían imputables a la disposición general que en este proceso se impugna, pues los razonamientos que emplea el recurso de casación hacen descansar íntegramente las infracciones definidas en los diferentes motivos casacionales en la ley autonómica de que tal reglamento [en este caso, Orden] dimana -y que, obviamente, no es ni podría ser el objeto directo de este litigio-, sin hacer la menor referencia, no sólo a la eventual presencia de vicios propios concurrentes en aquélla disposición, sino a las razones por virtud de las cuales el éxito de la pretensión casacional, que se formula de una manera global e indiferenciada, determinaría necesariamente la nulidad completa y total de los preceptos del Decreto [Orden], al margen de que algunos de ellos, por acaso, pudieran subsistir al margen de tales infracciones, dada su directa derivación de otras normas legales aquí no polémicas, como puede serlo la Ley General Tributaria.- A tal respecto, resulta significativo que los escasos motivos de nulidad esgrimidos directamente en la demanda frente al Decreto [Orden] impugnado, poniendo de manifiesto sus eventuales vicios intrínsecos, han sido abandonados ahora en sede casacional".

Sucede, además, como allí decíamos, "que a los advertidos defectos de técnica procesal se deben añadir ciertas consideraciones de decisiva relevancia para resolver la presente casación: que, de un lado, el Tribunal Constitucional, en su sentencia nº 96/2013, de 23 de abril de 2013, ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad nº 3095/2006 (ES:TC:2013:96), interpuesto frente a varios preceptos de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón; de otra parte, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en las sentencias de 26 de abril -cuestiones prejudiciales acumuladas C-236/16 y C-237/16 , planteadas en este proceso mismo-, ha respaldado la conformidad al ordenamiento de la Unión Europea de la ley que nos ocupa" (FD 3º).

TERCERO.- Sentado lo anterior, y comenzando, siguiendo el orden del recurso, por la alegada infracción del Derecho comunitario, decíamos en nuestra sentencia 1506/2018, de 16 de octubre , lo siguiente:

"SEXTO.- Por lo que respecta al quinto motivo de casación, en que la asociación recurrente muestra su queja de que "...la sentencia impugnada infringe el ordenamiento comunitario [...] y contraviene el principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 49 TFUE ", hemos de remitirnos a lo que al respecto, y con igual fundamento, declaró esta Sala en relación con un motivo sustancialmente idéntico, sostenido también por ANGED en el recurso de casación nº 3586/2014, finalizado por sentencia de 2 de octubre último, que declara no haber lugar al recurso promovido contra la sentencia de 23 de septiembre de 2014, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, dictada en el recurso nº 1899/2009), seguida también por la de 11 de octubre de 2018 (recurso de casación nº 3463/2014):

"Debe comenzarse con esta previa aclaración: que el carácter extraordinario y la naturaleza que es propia al recurso de casación impone delimitar el enjuiciamiento únicamente a las concretas infracciones que sean invocadas para darle apoyo e impide analizar cuestiones nuevas que no hayan sido estudiadas o resueltas en la sentencia recurrida (con la salvedad de los casos en los que, denunciada la incongruencia omisiva, este vicio merezca ser acogido e imponga subsanar el silencio del fallo recurrido).

Así es porque, como tantas veces ha declarado esta Sala, esa naturaleza de recurso extraordinario que corresponde a la casación, y también su finalidad nomofiláctica, comportan que su directo objeto es la sentencia recurrida y su fin consiste en decidir si son de apreciar en ella las concretas infracciones normativas y jurisprudenciales que le sean reprochadas; y trae consigo, así mismo, que la casación no es una nueva instancia que permita un pleno enjuiciamiento del litigio.

Lo que acaba de exponerse hace que sólo proceda examinar aquí la contravención del principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en la que el recurso de casación concreta la infracción primera de su motivo primero; con la necesidad de extender ese examen también a decidir si hay o no elementos para advertir en el tributo del Principado de Asturias objeto de controversia una posible contradicción con lo que establecen los artículos 54 y 107 de dicho TFUE , en coherencia con el planteamiento prejudicial que esta Sala elevó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que estimó igualmente concernidos en el litigio estos dos últimos preceptos.

Pues bien, ya debe decirse que, tras lo resuelto por el TJUE en su sentencia de 26 de abril de 2018 (dictada en los asuntos C-234 y C-235/16 , y transcrita en los fundamentos anteriores en lo que aquí interesa), ha de estarse a sus dos declaraciones que dan respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas.

- "Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales". Y



- "No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, un impuesto como el controvertido en los litigios principales, 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 4 000 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 que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10 000 m², 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".

Debe señalarse, así mismo, que habiendo versado el litigio seguido en la instancia sobre la validez de las normas del Principado de Asturias que se han venido mencionando (el artículo 21 de la Ley 15/2002 y el Decreto 139/2009 que aprueba el Reglamento del IGEC), resulta irrelevante en el actual proceso jurisdiccional lo que se señala en la segunda declaración del TJUE sobre la verificación jurisdiccional del impacto negativo en el medio ambiente que puedan tener determinados establecimientos.

Y así ha de ser considerado porque tal verificación solo procederá cuando sean combatidos jurisdiccionalmente actos de aplicación a concretos establecimientos del tributo que es objeto de polémica".

Por consiguiente, la salvedad de la sentencia del TJUE, contenida en el inciso final del apartado 2º del fallo, debe rectamente entenderse que opera sólo en el seno de un proceso judicial de instancia que tuviera por objeto la impugnación, por las personas o sociedades legitimadas para ello, de actos concretos de aplicación del tributo, sin que quepa su extensión a este litigio, planteado contra una disposición general en que no cabe, menos aún en casación, someter a debate la veracidad de los hechos que la ley incorpora como presupuesto de su aplicación.

Por lo demás, el escrito de la recurrente en respuesta a la providencia de 10 de mayo de 2018, por la que esta Sala ordenó dar traslado a las partes para que formularan alegaciones, en lo que a su derecho conviniera, sobre la incidencia en este asunto de los pronunciamientos del TJUE, introduce cuestiones manifiestamente ajenas al ámbito de la audiencia conferida, constreñida a ese concreto punto, y no puede constituir una oportunidad, con menor razón en un recurso extraordinario de casación, para suscitar al Tribunal cuestiones nuevas".

Por las razones expuestas, el motivo no puede prosperar.

CUARTO.- Como infracción segunda ANGED sostiene que la sentencia impugnada infringe el artículo 9.3 CE , en la medida en que el " artículo 30 Ley 13/2005 (art. 23 Decreto Legislativo 1/2007) regulador del hecho imponible del IDMGAV, contraviene el principio de seguridad jurídica", "debido ello a la indefinición del hecho imponible" del tributo (pág. 18).

A este respecto, afirma, entre otras cosas, que en la Ley 13/2005 el "instituto del hecho imponible del IDMGAV aparece formulado en términos tan confusos para las empresas que es legítimo aducir la infracción" del citado principio; que la mera denominación del impuesto merece el "más firme rechazo", pues es erróneamente indicativa "de que las "grandes áreas de venta", por el mero hecho de serlo, son causantes de "daños medioambientales"; que de la definición del hecho imponible puede desprenderse que si la "utilización de instalaciones y elementos no ha "causado" daño medioambiental alguno", "es legítimo, incluso correcto, interpretar que no se ha producido la realización del hecho imponible"; que "también es posible que se pueda llegar a una interpretación distinta, la querida por el legislador aragonés, por ejemplo, mediante una compleja interpretación de otros preceptos de la Ley 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) realizada a la "luz" del Preámbulo de ésta"; y, en fin, que no es posible entender que la actividad del titular de un gran establecimiento comercial, que dispone de la pertinente licencia comercial, "causa "daños medioambientales", si la propia Administración aragonesa, al expedir la licencia y autorizar la instalación del establecimiento, está reconociendo que no existe tal impacto negativo".

Pues bien, como hemos anticipado, también hemos dado cumplida respuesta a este motivo en nuestra sentencia 1506/2018, de 16 de octubre . Y lo hicimos examinándolo conjuntamente con la queja de que el régimen legal y reglamentario de los obligados tributarios vulnera asimismo el artículo 9.3, y la denuncia de que la Ley 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) infringe los principios de generalidad tributaria, capacidad económica, igualdad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, consagrados en los artículos 1.1 , 9.3 , 14 y 31.1 CE . Concretamente, declaramos lo siguiente:

"Los motivos primero, segundo y cuarto del escrito de interposición merecen un tratamiento conjunto, en tanto abordan, de un modo que no puede calificarse sino de artificioso, supuestas infracciones constitucionales que parecen configuradas para soslayar los taxativos términos del artículo 38.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional , a cuyo tenor "...[L]as sentencias desestimatorias dictadas en recursos de



inconstitucionalidad y en conflictos en defensa de la autonomía local impedirán cualquier planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundado en la misma infracción de idéntico precepto constitucional".

En otras palabras, es apreciable un designio un tanto forzado de búsqueda de infracciones nuevas, orillando las cuestiones ya resueltas por el Tribunal Constitucional en la sentencia desestimatoria, para fundar pretendidos quebrantamientos de la Constitución que no se infieran de los fundamentos de aquélla que, no cabe olvidar, declara conforme a la Constitución la ley formal que sustenta el reglamento [aquí Orden] impugnado, en virtud de un recurso de inconstitucionalidad.

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 aragonesa, debido a la sedicente conculcación de preceptos constitucionales, con el fin de resolver este recurso -y que al menos de modo implícito se suponen no resueltas ya en la STC 96/2013 -, 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.

Sentado lo anterior, tampoco es ocioso recordar que el escrito de interposición, siguiendo la tónica de abstracción que impregna todo el recurso de casación, se abstiene también de conectar la pretendida infracción constitucional de la Ley aragonesa -aun cuando fuera, por hipótesis, concurrente-, con el Decreto 1/2007 [aquí Orden de 4 de septiembre de 2006], que resulta ser el único y exclusivo objeto de este litigio, habida cuenta la posibilidad, no ciertamente irreal, de que dicho Decreto pudiera encontrar fundamento y habilitación en leyes distintas a aquélla sobre la que la asociación recurrente denuncia las expresadas vulneraciones.

[...]

Una vez efectuadas tales necesarias aclaraciones, recordemos la fundamentación jurídica del Tribunal Constitucional en su sentencia nº 96/2013, de 23 de abril :

"[...] 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 la 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, vertebraba 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 inmaterial) 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 sistema 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)."



La Sala de instancia, en la sentencia impugnada, señala al respecto de las infracciones de la Constitución que se denuncian lo siguiente (FF.JJ. 4º y 6º):

"[...]

Por tanto, al margen de que los tres motivos de casación a que nos referimos son una reiteración de los formulados en la demanda como motivos 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".

QUINTO.- A lo reflejado en nuestra sentencia 1506/2018 en relación con la vulneración del principio de seguridad jurídica por indefinición del hecho imponible del impuesto, cabe añadir una precisión respecto de la sentencia aquí impugnada y una argumentación derivada de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

La precisión es que, frente a lo que parece mantener ANGED, la resolución judicial recurrida resuelve de manera suficiente motivada la citada cuestión al señalar:

"SEXTO.- Se interesa también el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad mediante la invocación de otros preceptos y principios de la Constitución.

Se trata de los principios de generalidad tributaria (art. 31.1 CE), capacidad económica (art. 31.1 CE), igualdad (arts. 1.1 , 14 y 31.1 CE), seguridad jurídica (art. 9.3 CE) e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.2 CE).

La lectura del correspondiente apartado de la demanda pone de manifiesto que la infracción de estos preceptos viene a fundarse, en síntesis, en dos alegaciones concretas que ya aparecen en los anteriores apartados de la propia demanda; se refieren a que el IDMGU sólo resulta de aplicación efectiva y plena a algunos grandes establecimientos comerciales y a que se proyecta sobre el ejercicio de sus actividades económicas, sin tener por objeto los daños medioambientales que se imputan a dichos establecimientos.

La ineficacia de estas alegaciones queda patente en los precedentes razonamientos que ahora se reiteran, con una adición relativa al principio de seguridad jurídica que, en particular, se considera infringido por el art. 30 de la Ley 13/2005, regulada del hecho imponible del IDMGU, según se expone en el Fundamento de Derecho Segundo de la demanda.

Sobre estos extremos, y sobre las consideraciones genéricas de la propia demanda al respecto, bastará con tener en cuenta los razonamientos de la sentencia constitucional 96/2013, ratificada por la sentencia de 5 de diciembre de 2013, en la medida en que, al considerar un fin legítimo la aprobación de este impuesto y al analizar su estructura, vienen a reconocer la constitucionalidad de la definición del hecho imponible definido por la Ley 13/2005".

Por otro lado, debe recordarse que el Tribunal Constitucional ha dicho con relación al principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE "[...] que ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5), o como la claridad del legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4). De tal modo, que si en el Ordenamiento jurídico en que se insertan las normas, teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8 ; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4 ; 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15 ; 104/2000, de 13 de abril, FJ 7 ; 96/2002, de 25 de abril, FJ 5 ; y 248/2007, de 13 de diciembre, FJ 5)" (STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 9; en el mismo sentido, STC 120/2012, de 4 de junio, FJ 3).

Y, además de que apreciamos que el artículo 30 de Ley 13/2005 (artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2007) es, en principio, claro, sin que ofrezca especiales dificultades de comprensión y entendimiento que puedan inducir a sus eventuales destinatarios a error o confusión, lo cierto es que no parece que la definición del hecho imponible que contiene cause en la actora una "incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos", pues la propia ANGED admite que "también es posible que se pueda llegar a una interpretación distinta [del precepto], la querida por el



legislador aragonés, por ejemplo, mediante una compleja interpretación de otros preceptos de la Ley 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) realizada a la "luz" del Preámbulo de ésta" (pág. 20).

Por las razones expuestas, el motivo no puede ser acogido.

SEXTO.- Debe declararse, por lo tanto, no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA, procede la imposición de las costas a la parte recurrente. Ahora bien, como autoriza el apartado 3 del artículo 139, debe limitarse su cuantía a la suma de 8.000 euros.

FALLO

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

Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación núm. **234/2015**, interpuesto por el procurador don José Manuel Villasante García, en nombre y representación de la **ASOCIACIÓN NACIONAL DE GRANDES EMPRESAS DE DISTRIBUCIÓN**, contra la sentencia de 12 de diciembre de 2014, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, dictada en el recurso núm. 442/2006, con imposición a dicha recurrente de las costas procesales devengadas, en los términos y con el límite indicados en el último fundamento jurídico.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.