



Roj: **STS 3452/2019 - ECLI:ES:TS:2019:3452**

Id Cendoj: **28079130022019100537**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/10/2019**

Nº de Recurso: **3782/2014**

Nº de Resolución: **1505/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 11229/2014,**  
**STS 3452/2019**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.505/2019**

Fecha de sentencia: 30/10/2019

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 3782/2014

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/10/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

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

Transcrito por:

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 3782/2014

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1505/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



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 30 de octubre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 3782/2014 interpuesto por la entidad CENTROS COMERCIALES CARREFOUR, S.A., representada por el procurador de los Tribunales don Antonio Sorribes Calle, bajo la dirección letrada de don José Vicente Iglesias Gómez, contra la sentencia nº 786/2014 de 10 de octubre, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ("TSJC"), dictada en el recurso contencioso-administrativo nº 139/2014, en materia de Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), ejercicio 2001, relativo a los establecimientos situados en el Polígono de Montigalá Batlloria de Badalona.

Ha sido parte recurrida la GENERALIDAD DE CATALUÑA, representada y asistida por la Letrada de su servicio jurídico.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJC de 10 de octubre de 2014, desestimó el recurso contencioso administrativo nº 139/2014 interpuesto por Centros Comerciales Carrefour, S.A., contra la resolución de la Junta de Finanzas de la Generalidad de Cataluña, de fecha 12 de julio de 2004, que desestimó la reclamación económico-administrativa nº 181/2004 interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición planteado contra la liquidación del IGEC, ejercicio 2001, relativo a los establecimientos situados en el Polígono de Montigalá Batlloria de Badalona, por importe de 637.129,47 euros.

**SEGUNDO.-** El procurador don Antonio de Anzizu Furest, en nombre y representación de la entidad Centros Comerciales Carrefour, S.A., presentó escrito de preparación del recurso de casación de 31 de octubre de 2014, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de 5 de noviembre de 2014 se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos de instancia y el expediente administrativo al Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante su Sala Tercera.

**TERCERO.-** El procurador don Antonio Sorribes Calle, en nombre y representación de la entidad Centros Comerciales Carrefour, S.A., presentó el 23 de diciembre de 2014, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes que, en síntesis, enunciaba de la siguiente manera:

1) El primero, al amparo del artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional, al infringir la Sentencia de 10 de octubre de 2014 el principio comunitario de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 49 del TFUE, en relación (i) con la jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Constitucional sobre el efecto directo y la primacía del Derecho de la Unión Europea, concretadas, entre otras, en las Sentencias del TJUE de 5 de febrero de 1964, Van Gend and Loss, 26/62 y de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64, y en las Sentencias del Tribunal Constitucional 130/1995, de 11 de septiembre, 120/1998, de 15 de junio y 58/2004, de 19 de abril y (ii) con la Sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2011 (asunto C400/08) que se pronuncia sobre normativa reguladora del establecimiento de grandes superficies comerciales en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña y concluye que la misma constituye precisamente una restricción a la libertad de establecimiento en el sentido del artículo 49 del TFUE.

2) El segundo, al amparo del artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional, al infringir la Sentencia de 10 de octubre de 2014 el artículo 107 del TFUE, en relación con la jurisprudencia del TJUE que ha señalado que el concepto de ayuda de Estado no sólo incluye prestaciones concretas, como las subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo distintas formas, reducen las cargas que normalmente gravan el presupuesto de



una empresa, concretada, entre otras, en las Sentencias de 15 de marzo de 1994, de 8 de noviembre de 2001, de 15 de julio de 2004, de 15 de diciembre de 2005 y de 10 de enero de 2006.

3) El tercero, al amparo del artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional, al infringir la Sentencia de 10 de octubre de 2014 el artículo 267 del TFUE, en relación con la jurisprudencia del TJUE referida a la obligación que recae sobre los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas resoluciones no pueden ser objeto de recurso judicial en Derecho interno de plantear la correspondiente cuestión prejudicial, concretada, entre otras, en las Sentencias del TJUE de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente, C-393/98, de 6 de octubre de 1982, CILFIT y otros, 283/81, de 4 de junio de 2002, Lyckeskog, C-99/00, y de 4 de noviembre de 1997, Parfums Christian Dior, C-337/95.

4) El cuarto, al amparo del artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional, al infringir la Sentencia de 10 de octubre de 2014 el artículo 6.3 de la LOFCA (en la redacción vigente cuanto se practicó la liquidación del IGEC correspondiente al ejercicio 2001 y relativa al establecimiento situado en el municipio de Badalona) en relación con los artículos 133.2, 149.1.14 y 157 de la Constitución Española y con el Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), en cuanto norma reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas, impuesto con el que colisiona el IGEC.

5) El quinto, al amparo del artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional, al infringir la Sentencia de 10 de octubre de 2014 el artículo 9.3 de la Constitución Española, en cuanto al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, y de los artículos 14, 31 y 33 de la Constitución Española, en lo que se refiere a los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad y derecho a la propiedad privada.

6) El sexto, al amparo del artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional, al infringir la Sentencia de 10 de octubre de 2014 el artículo 9.c) de la LOFCA, en relación con los artículos 139.2, 157.2 y 38 de la Constitución Española, en lo que respecta al principio de unidad de mercado y a la libertad de empresa.

7) El séptimo, al amparo del artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional, al infringir la Sentencia de 10 de octubre de 2014 el artículo 43 de la LEC en la medida en que, concurriendo en el supuesto que nos ocupa la prejudicialidad a que se refiere el mencionado precepto y habiendo sido ésta puesta de manifiesto por mi representada, debió proceder a decretar la suspensión del curso de las actuaciones.

Suplicando esta parte a la Sala que " [...] previos los trámites preceptivos (en todo caso, la elevación de la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJUE y, en su caso, el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad contra la Ley del Parlamento Catalán 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales o la suspensión del fallo del presente recurso hasta que se resuelva el procedimiento iniciado por la Comisión Europea al que nos hemos referido a lo largo del presente escrito) dicte Sentencia por la que, estimando los motivos de casación expuestos en el presente escrito, case y anule la Sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho que (i) declare la nulidad de los actos administrativos de que trae causa el presente recurso de casación, ordenando expresamente la devolución a mi representada de las cantidades en virtud de las mismas satisfechas y (ii) declare la nulidad de la condena en costas impuesta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña a mi representada."

**CUARTO.**- La Generalidad de Cataluña, representada y asistida por la Letrada del Servicio Jurídico, compareció y se personó en concepto de parte recurrida.

**QUINTO.**- Por providencia de fecha 9 de marzo de 2015 se acordó, admitir a trámite el presente recurso de casación, y remitir las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

**SEXTO.**- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, la Letrada del Servicio Jurídico de la Generalidad de Cataluña, en la representación que ostenta como parte recurrida, presentó escrito de oposición de fecha 22 de mayo de 2015, alegando, en síntesis, que la mercantil recurrente olvida que el recurso de casación no es una segunda instancia y que su objeto es única y exclusivamente la sentencia de instancia, pues en su escrito de interposición se limita a reiterar, exactamente en los mismos términos, todas y cada una de las alegaciones realizadas en la instancia.

Para la Generalidad de Cataluña, la recurrente pretende el enjuiciamiento de la adecuación a nuestra Constitución de una norma con rango Ley, lo que es competencia exclusiva del Tribunal Constitucional, adecuación, por lo demás, declarada mediante la STC 122/2012. Apunta que ese motivo de casación debe ser inadmitido porque se trata de cuestiones no planteadas en el escrito de demanda y por ello, pretender incorporar esta pretensión en sede casacional supone una mutatio libelli, proscrita por la LJCA y



la jurisprudencia. Por consiguiente, esa pretensión de discutir nuevamente en sede de casación sobre una cuestión nueva no debatida ante el Tribunal a quo debe ser rechazada.

Concluye que la técnica casacional empleada por la recurrente es absolutamente defectuosa, lo que debería conducir a declarar la inadmisibilidad del recurso de casación.

Apunta, además, que es inadmisibile por cuanto el escrito de preparación del recurso no ha observado los requisitos del artículo 89.2 con relación al artículo 86.4 LJCA al haber omitido justificar la infracción de las normas estatales que se invoca como relevantes y determinantes del fallo recurrido.

Solicitaba que se dicte sentencia declarando la inadmisión del recurso o, subsidiariamente, lo desestime con imposición de las costas a la parte recurrente.

**SÉPTIMO.-** Por providencia de fecha 14 de abril de 2016, se acordó la suspensión de la tramitación del presente recurso por la incidencia que puedan tener en el mismo, el planteamiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de tres cuestiones prejudiciales de interpretación acordadas por esta Sala en auto de 10 de marzo de 2016 (recurso de casación 3797/2012), hasta que sean resueltas.

**OCTAVO.-** Por providencia de fecha 16 de mayo de 2018, se alzó la suspensión del presente procedimiento al haberse publicado con fecha 26 de abril de 2018 la sentencia del TJUE que resuelve las cuestiones prejudiciales planteadas y, se acordó dar traslado a las partes por diez días para alegaciones sobre la incidencia de dicho pronunciamiento en la resolución del presente recurso.

El trámite fue evacuado por la representación procesal de la entidad Centros Comerciales Carrefour, S.A., por medio de escrito de 8 de junio de 2018, en el que, en síntesis alegaba (i) que el sujeto pasivo gravado asimétricamente por un impuesto declarado ayuda de Estado ilegal por el TJUE tiene derecho a solicitar y a obtener la restitución de lo pagado, (ii) que el principio de primacía del derecho comunitario debe conducir a la inaplicación de la Ley del IGEC y del Decreto 342/2001 y, por ende, a la nulidad de los actos administrativos dictados a su amparo, y (iii) que procede la nulidad de las liquidaciones en última instancia impugnadas por haber sido practicadas al amparo de una ley que constituye una ayuda de Estado ilegal en la medida que exonera de tributación a determinados establecimientos especializados.

En dicho escrito, suplicaba a la Sala " [...] case y anule la Sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho que declare la nulidad del acto administrativo de que trae causa el presente recurso de casación, ordenando la devolución de la cantidad indebidamente ingresada en concepto de IGEC correspondiente al ejercicio 2001, establecimiento de Badalona, junto con los correspondientes intereses de demora. Con carácter subsidiario, mi representada solicita que (previa elevación, en su caso, de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, en los términos antedichos) case y anule la Sentencia recurrida por los motivos alegados en nuestro escrito de interposición de recurso de casación. "

Asimismo, la Letrada del Servicio Jurídico de la Generalidad de Cataluña por medio de escrito presentado con fecha 18 de junio de 2018, evacuó dicho trámite, solicitando (i) se declare la pérdida sobrevenida de objeto del presente recurso de casación y, subsidiariamente, (ii) se declare que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por la recurrente.

**NOVENO.-** Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, por providencia de fecha 17 de julio de 2019, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 15 de octubre de 2019 y se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.- La controversia jurídica.**

En síntesis, la entidad recurrente despliega en su escrito de interposición del recurso de casación una batería de argumentos que embrida a través de varios motivos diferenciados.

Sobre la base del art. 88.1.d) LJCA denuncia la infracción de una serie de preceptos y de la jurisprudencia que los interpreta, relacionados tanto con el derecho de la Unión Europea como con el ordenamiento jurídico interno.

### **SEGUNDO.- Antecedentes jurídicos de necesaria consideración.**

Con el fin de abordar la controversia debemos contextualizarla a través de los antecedentes normativos y judiciales que permiten delimitar su solución.

-Con entrada en vigor el 1 de enero de 2001, la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales creó, como tributo propio de la Generalidad, el impuesto sobre los grandes



establecimientos comerciales definidos en su artículo 4, tributo exigible en todo el territorio de la Comunidad Autónoma.

-La sentencia del Tribunal Constitucional 122/2012, de 5 de junio de 2012 (BOE núm. 159, de 4 de julio) desestimó el recurso de inconstitucionalidad 1772/2001, interpuesto por el Presidente del Gobierno con relación a la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, recurso en el que se aducía la vulneración del art. 6.3 de la LOFCA, por someter a gravamen la misma materia imponible que el impuesto local sobre actividades económicas y, como pretensión subsidiaria, que el impuesto sobre bienes inmuebles, sin que en la legislación sobre régimen local existiese una habilitación para ello.

-La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 908/2012, de 27 de septiembre desestimó el recurso contencioso-administrativo 262/2002, interpuesto por la Asociación Nacional de Grandes Superficies de Distribución (ANGED) contra el Decreto 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña, publicado en el DOGC num. 3542, de 28 de diciembre de 2001.

-La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED), C-233/16 (EU:C:2018:280) resolvió las cuestiones prejudiciales planteadas por este Tribunal Supremo mediante auto de 10 de marzo de 2016 en el recurso de casación 3797/2012, con relación al IGEC catalán declarando lo siguiente:

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

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

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

-Una vez que el Tribunal de Justicia suministró la interpretación sobre las cuestiones prejudiciales anteriormente descritas, esta Sala analizó el impuesto catalán que ahora se discute en nuestra sentencia 1424/2018, de 26 de septiembre (rca 3797/2012), recurso relativo a la impugnación de su reglamento de desarrollo (Decreto 342/2001, de 24 de diciembre, que aprobó el Reglamento del impuesto "RIGEC"), habiendo dictado también la sentencia 290/2019, de 6 de marzo (rca 647/2017), recurso en el que -como ahora acontecía precisamente la impugnación de una resolución de la Junta de Finanzas del Departamento de Economía y Conocimiento de la Generalidad de Cataluña, igualmente desestimatoria de una reclamación económico-administrativa formulada contra una liquidación del IGEC.

-Aplicando la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril ya citada, en la sentencia 1424/2018, de 26 de septiembre (rca 3797/2012) matizamos que "el poder de control al que se refiere la Sentencia del TJUE de 26.4.18 no lo puede ejercer este Tribunal Supremo en el marco del proceso contencioso en trámite, que tiene por objeto el recurso objetivo promovido por una asociación de empresas, que no es sujeto pasivo del IGEC, en demanda de anulación de una disposición general, en el que no se han formulado, ni se podían formular, pretensiones de reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas. Este control judicial deberá efectuarse, en su caso, en el marco de los otros procesos judiciales que eventualmente puedan promover los sujetos pasivos del IGEC que consideren que ciertos establecimientos comerciales exentos o





bonificados no cumplen la condición de no causar un impacto ambiental o territorial tan intenso como los otros establecimientos sujetos al IGEC, y en esta medida podrían, hipotéticamente, ser beneficiarios de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 TFUE" (FJ 2º).

Se estimó, así, en parte dicho recurso de casación, como también el recurso contencioso-administrativo presentado, quedando anulado el RIGEC, "en cuanto recoge la exención del IGEC de los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m2 art. 4 en relación con el art. 3 y 1 del Decreto 346/2001), por cuanto constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del TFUE" (FJ 3º).

-Notificada dicha resolución judicial, por escrito presentado el 9 de octubre siguiente, la parte recurrente en aquél asunto solicitó -en lo que a este recurso de casación interesa-, se aclarara "en el punto 2 del Fallo de la Sentencia, cuál o cuáles son los artículos que deben anularse del Decreto 342/2001, como consecuencia de la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo".

-El 18 de diciembre de 2018, esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dictó auto, declarando la improcedencia de la aclaración solicitada con base en los siguientes razonamientos:

"[E]s cierto que el apartado segundo de la Sentencia no cita ningún precepto concreto del Decreto 342/2001 como precepto anulado, sino que se limita a manifestar que se estima el recurso en cuanto recoge la exención del IGEC de los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m2, pero ello no genera ninguna confusión ni incertidumbre sobre el alcance de la Sentencia, por lo que no procede esta segunda aclaración solicitada de contrario.

El efecto, la Sentencia de este Tribunal Supremo no ha hecho otra cosa que aplicar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16), que se limitó a declarar que el IGEC tan solo constituye una ayuda de Estado en el supuesto de que exonera a los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m2.

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

Como advierte la representación de la Generalidad de Cataluña el problema deriva de la definición del hecho imponible previsto en la Ley 16/2000, que no incluía estos establecimientos comerciales colectivos, por lo que, consecuentemente, el Reglamento de desarrollo no podía contener ninguna regulación al respecto.

Compartimos con esta representación que la Sentencia de este Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2018 debe entenderse a la vista de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16), en el sentido que el Reglamento del IGEC no contempla la tributación de los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m2, y no en el sentido que sea nulo algún precepto por el hecho de regular alguna exención del tributo sobre dichos establecimientos, que no es el caso.

La existencia de ayudas de Estado podrá dar lugar a otras acciones por quienes estén legitimados para ello, pero esta Sala no puede por esta sola circunstancia extender el ámbito de sujeción del impuesto, que por otra parte la sentencia del Tribunal de Justicia considera ajustado al derecho comunitario, modificando el reglamento e integrando en el mismo a los establecimientos comerciales colectivos de superficie superior a 2.500 m2. Por todo ello, debe rechazarse la segunda petición de aclaración de la Sentencia de este Tribunal que ha sido formulada por la recurrente, dado que no existe ninguna confusión ni incertidumbre que deba aclararse" (FJ 2º).

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

Antes de abordar el examen singularizado de los distintos motivos casacionales esgrimidos, resulta pertinente examinar las alegaciones de inadmisibilidad que se contienen en el escrito de oposición al recurso de casación.

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



Debemos también rechazar la existencia de la *mutatio libelli* que denuncia el abogado de la Generalidad de Cataluña con relación a la invocada infracción por la LIGEC del derecho comunitario y la vulneración por algunos preceptos del RIGEC de los principios constitucionales de legalidad y jerarquía normativa.

A este respecto, y sin perjuicio de lo que se dirá a propósito de la incongruencia omisiva denunciada debe subrayarse, de un lado, que la recurrente alegó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJC la inconstitucionalidad de la LIGEC por infracción de los preceptos de la Constitución que se apuntan en el escrito de interposición del recurso de casación, así como la disconformidad de las liquidaciones y de la resolución de la Junta de Finanzas con el derecho de la Unión Europea, solicitando el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad y de cuestión prejudicial.

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

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

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

#### **CUARTO.- Sobre la libertad de establecimiento.**

En varias ocasiones -por todas, nuestra sentencia 531/2019, de 23 de abril (rca. 2484/2017)- hemos puesto de manifiesto, que los artículos 49 y 54 TFUE no se oponen a un impuesto como el IGEC, que grava a los grandes establecimientos comerciales.

En el apartado 32 de la STJUE de 26 de abril de 2018 se afirma que "la normativa controvertida se basa en el criterio de la superficie de venta del establecimiento, que no supone ninguna discriminación directa". Tampoco queda acreditado con la información remitida al Tribunal de Justicia que dicho criterio de la superficie perjudique, con carácter general, a los "nacionales de otros Estados miembros o a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados miembros" (apartado 33), esto es, "ni los datos recogidos en el escrito enviado por la Comisión a las autoridades españolas el 7 de julio de 2004, que se cita en el auto de remisión, del que resulta que las empresas de los otros Estados miembros representan el 61,5 % de la superficie ocupada por empresas de más de 2 500 m<sup>2</sup> sujetas al IGEC, ni los datos aportados por la ANGED en sus observaciones escritas, de los que se desprende, en particular, que el 52 % de la carga fiscal del IGEC recae sobre los grandes establecimientos comerciales de los demás Estados miembros, son suficientes para sustentar tal demostración, habida cuenta, sobre todo, del nivel de estos porcentajes" (apartado 34), razón por la cual el Tribunal de Justicia concluye que los artículos 49 y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que "no se oponen a un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales".

#### **QUINTO.- Sobre la ayuda de Estado en el marco jurídico del artículo 107 del TFUE , interpretado por la STJUE de 26 de abril de 2018.**

Esta cuestión ha sido abordada con amplitud en nuestra sentencia 531/2019, de 23 de abril (rca. 2484/2017), cuyos fundamentos se exponen a continuación con las debidas adaptaciones.

La STJUE de 26 de abril de 2018 (ANGED), al contestar a la segunda de las cuestiones prejudiciales suscitadas por esta Sala, distingue en su parte dispositiva los siguientes supuestos:



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

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

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

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

Es importante resaltar en este sentido que CENTROS COMERCIALES CARREFOUR, S.A en ningún momento ha alegado ni justificado que sus establecimientos a los que se refieren las liquidaciones impugnadas en este recurso, aun superando los 2.500 metros cuadrados, se dediquen única y exclusivamente a cualquiera de las actividades favorecidas por tales beneficios fiscales.

Pues bien, esta cuestión ha sido resuelta por esta misma sala y sección en la sentencia de 21 de enero de 2019, dictada en el recurso de casación 408/2017 (ES:TS:2019:262). De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, *mutatis mutandis*, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que insistimos- se aborda idéntica cuestión que la que el TJUE nos obliga a resolver y que aquí se plantea, si bien referido aquel caso a una liquidación del IGEC, ejercicio 2015, del Principado de Asturias.

"1. Aunque la repetida sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2018 señala expresamente que corresponde al órgano jurisdiccional requirente comprobar si el grado de intensidad en la afectación del medio ambiente del supuesto de no sujeción permite excluir a los establecimientos que nos ocupan del impuesto controvertido, también afirmó en sus fundamentos jurídicos (i) que "un criterio de sujeción al impuesto basado en la superficie de venta de la empresa permite diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable" desde el punto de vista de los objetivos del tributo (parágrafo 49) y (ii) que las circunstancias expresadas por el Principado de Asturias para defender la exoneración de que gozan ciertos establecimientos por razón de su actividad " (...) pueden justificar la distinción que establece la normativa impugnada en los litigios principales, la cual, por tanto, no atribuiría ventajas selectivas en favor de los establecimientos comerciales afectados" (parágrafo 54).

2. A la hora de efectuar la labor de comprobación a la que se refiere el Tribunal de Luxemburgo, la Sala ha de partir necesariamente de esas dos proposiciones de la sentencia, según las cuales cabe que los Estados miembros utilicen el umbral de la superficie de venta como determinante de la sujeción al impuesto y, además, puede entenderse que, en principio, las razones esgrimidas por el Principado de Asturias justifican la distinción que -en relación con determinadas empresas dedicadas exclusivamente a ciertas actividades- se efectúa en la normativa controvertida.

3. En la medida en que el umbral previsto para estas concretas empresas (10.000 metros cuadrados de superficie de venta) no puede ser discutido por entrar, como afirma el TJUE, "dentro del margen de apreciación del legislador nacional" (como sucede igualmente con el umbral general de 4.000 metros cuadrados) y teniendo en cuenta, además, que aquellos umbrales permiten "diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable", el único aspecto controvertido que resta por abordar es el que se refiere a la regulación legal de las concretas actividades a las que, única y exclusivamente, deben dedicarse aquellos establecimientos para beneficiarse de la exoneración, concretamente si esta misma exclusión del





tributo -al no estar justificada en relación con otros establecimientos comerciales- puede o no constituir una ayuda de Estado prohibida por el Derecho de la Unión Europea.

4. Vaya por delante que es cuando menos discutible que una empresa como la recurrente pueda cuestionar la legalidad de una liquidación tributaria por la sola razón de que otras empresas que no se encuentran en su misma situación no están sujetas al impuesto correspondiente.

No olvidemos que el supuesto de no sujeción que se analiza solo alcanza a los establecimientos comerciales que desempeñan única y exclusivamente actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales, siendo así que no consta -ni se ha alegado en modo alguno- que los establecimientos de la recurrente en casación se dediquen a aquellas actividades con la exclusividad que la norma exige.

En otras palabras, se afirma que debe anularse un impuesto girado a quien realiza el hecho imponible por la única circunstancia de que otros, que no son comparables con la recurrente en cuanto ejercen su actividad de manera distinta a la prevista en el supuesto legal, aparecen como no sujetos.

5. En cualquier caso, acudiendo a las reglas de distribución de la carga de la prueba, ha de partirse de que el legislador -como se encarga de recordar el Tribunal de Luxemburgo- ha incorporado razones objetivas del supuesto de no sujeción que, en principio, pueden justificar que no existe la ventaja fiscal aducida por la recurrente.

Tales justificaciones están asociadas a las concretas actividades desarrolladas por las empresas legalmente no sujetas y a la necesidad de contar con más espacio que el general para ejercerlas, siendo así que, como recuerda la sentencia de 26 de abril de 2018, la determinación del umbral de superficie correspondiente (10.000 metros cuadrados, en el caso) "entra dentro del margen de apreciación del legislador" en un impuesto que persigue un objetivo -medioambiental- con el que "es coherente (...) un criterio basado en la superficie", pues "no puede negarse que el impacto medioambiental de los establecimientos comerciales depende en gran medida de sus dimensiones".

La parte recurrente no ha desvirtuado de manera suficiente las justificaciones expresadas por el Principado de Asturias, ni puede afirmarse en absoluto que sus alegaciones demuestren que el margen de apreciación con el que la Comunidad Autónoma cuenta haya sido ejercido de manera incorrecta.

Desde luego no se desprende la alegada falta de justificación objetiva de la ventaja fiscal otorgada del estudio elaborado por la cátedra UNESCO de Territorio y Medio Ambiente de la Universidad Rey Juan Carlos, pues las afirmaciones que en el mismo se contienen sobre la "falta de racionalidad entre los sujetos pasivos y los exentos en los términos exigidos por el artículo 107 TFUE", así como en relación con la "inexistencia de datos técnica y científicamente validables que estimen en términos adecuados la contaminación atmosférica y resto de impactos de tráfico rodado" resultan abiertamente contradictorias con la doctrina del Tribunal de Luxemburgo establecida en la sentencia de abril de 2018, de continua cita, pues en la misma no solo se convalida, desde el punto de vista del Derecho Europeo, un impuesto como el que nos ocupa a tenor de sus objetivos y finalidades, sino que se afirma con claridad (i) que es coherente con tales designios un criterio basado en la superficie, (ii) que la determinación de cuál haya de ser dicha superficie es apreciable libremente por el legislador nacional y (iii) que las justificaciones ofrecidas al respecto para excluir a ciertos establecimientos son, en principio, razonables, aunque verificables por el juez nacional.

Entendemos, en definitiva, que no se han desvirtuado las razones ofrecidas por el legislador para excluir del impuesto ciertas actividades cuando se desarrollan en superficies superiores al umbral general y que, en todo caso, la parte recurrente no ha probado que tales establecimientos comerciales (que desempeñan única y exclusivamente actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales y cuya superficie de venta no excede de 10.000 metros cuadrados) tienen un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los que sí se consideran sujetos" (FJ 4º).

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

"Por último, por lo que respecta al criterio de diferenciación fiscal relativo al carácter individual del establecimiento comercial, que tiene como efecto exonerar del IGEC a los grandes establecimientos comerciales colectivos, este criterio diferencia, en cambio, dos categorías de establecimientos que se encuentran objetivamente en una situación comparable por lo que respecta a los objetivos de protección medioambiental y de ordenación territorial perseguidos por la normativa controvertida en el litigio principal. Por consiguiente, la no sujeción a este impuesto de los grandes establecimientos comerciales colectivos



reviste carácter selectivo y puede, por tanto, constituir una ayuda de Estado si se cumplen los demás requisitos enumerados en el artículo 107 TFUE, apartado 1" (apartado 61).

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

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

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

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

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

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

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

Por tanto, las alegaciones de la recurrente no pueden justificar dejar sin efecto unas liquidaciones del IGEC correspondientes a ejercicios en los que sí estaba obligada a hacer frente.

#### **SEXTO.- Sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial ( artículo 267 TFUE ) por la Sala de Cataluña.**

La cuestión prejudicial se inserta en el marco de la colaboración instituida con el fin de garantizar la correcta aplicación y la interpretación uniforme del Derecho de la Unión en el conjunto de los Estados miembros, entre los órganos jurisdiccionales nacionales, en su calidad de jueces competentes para la aplicación del Derecho de la Unión, y el Tribunal de Justicia ( sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, apartado 7).

Por eso, el artículo 267 TFUE atribuye competencia al Tribunal de Justicia para pronunciarse con carácter prejudicial tanto sobre la interpretación de los Tratados y de los actos adoptados por las instituciones, órganos



u organismos de la Unión como sobre la validez de esos actos. Ese artículo dispone en su párrafo segundo que un órgano jurisdiccional nacional podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre una cuestión prejudicial si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, y en su párrafo tercero que estará obligado a hacerlo cuando sus decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno.

Por tanto, la obligación de someter al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no son susceptibles de recurso.

Pues bien, en este caso, es evidente que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña no integra -por lo que se refiere a este asunto- el concepto autónomo del derecho de la Unión de "órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de recurso", como evidencia, ya de entrada, la propia existencia de este recurso de casación.

En consecuencia, al no existir obligación por parte de la Sala de Cataluña de plantear la cuestión prejudicial y, por otra parte, dada la circunstancia de que este Tribunal Supremo planteó las cuestiones prejudiciales con posterioridad a la sentencia aquí recurrida, resulta huérfana de razón la alegada vulneración del artículo 267 TFUE.

#### **SEPTIMO.- Sobre la vulneración del artículo 6.3 LOFCA.**

Para la recurrente, la sentencia impugnada infringe el artículo 6.3 de la LOFCA (en la redacción vigente cuanto se practicaron las liquidaciones del IGEC controvertidas en el presente recurso y correspondientes al ejercicio 2012) con relación con los artículos 133.2, 149.1.14 y 157 de la Constitución Española y con el Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), en cuanto norma reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas, impuesto con el que colisiona el IGEC.

El escrito de interposición alude a que el Tribunal Constitucional únicamente ha analizado el primero de los límites que impone el artículo 6.3 LOFCA, esto es, que las Comunidades Autónomas no pueden establecer tributos autonómicos que recaigan sobre hechos imponible que ya se encuentren gravados por los tributos locales. Sin embargo - sigue expresando el escrito de interposición- no ha analizado, entre otras cuestiones, el segundo de los límites, es decir, que si el tributo recae sobre materias que la legislación de régimen local reserva a las Corporaciones Locales, las Comunidades Autónomas deben establecer medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de dichas corporaciones.

El argumento debe decaer.

De las SSTC 22/2019, de 14 de febrero; 4/2019, de 17 enero; 120/2018, de 31 de octubre y 122/2012, de 5 de junio (entre otras), cabe inferir como doctrina constitucional con relación a la modificación introducida por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, sobre el artículo 6.3 LOFCA que se ha pretendido clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas y para ello, y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo 6 de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al "hecho imponible" y no a la "materia imponible", con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales.

En efecto, la ya citada STC 122/2012 (primera sentencia en la que el Tribunal Constitucional abordó el canon del artículo 6.3 LOFCA, tras su modificación por la Ley Orgánica 3/2009) pudo constatar que dicho precepto contiene ahora un límite similar al previsto por el precedente apartado segundo de este artículo 6 LOFCA, que lo tenía desde su redacción original, por lo que la doctrina constitucional acerca de dicho apartado debía extenderse (así lo hizo la señalada STC 122/2012), a las controversias que hubieran de dirimirse en relación con los tributos locales.

De tal forma ha procedido el Tribunal Constitucional al enjuiciar otros tributos autonómicos a la luz del "nuevo" artículo 6.3 LOFCA que han culminado con un pronunciamiento favorable a su constitucionalidad, en especial -por lo que ahora interesa-, las SSTC 122/2012, de 5 de junio; 96/2013, de 23 de abril; 200/2013, de 5 de diciembre, y 53/2014, de 10 de abril, todas referidas al IGEC de distintas Comunidades Autónomas.

En todos estos supuestos, las precitadas resoluciones del Tribunal Constitucional han declarado la constitucionalidad de los tributos autonómicos impugnados, porque en ningún caso apreciaron la duplicidad de hechos imponibles de aquellos con el IBI o con el IAE, según los casos.

La STC 122/2012 ha declarado de forma clara e inequívoca que el IGEC es un tributo extrafiscal:



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

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

Así planteada, la cuestión ha sido resuelta por nuestra sentencia 1506/2018, de 16 de octubre (rec. 951/2014) y por la la sentencia 1507/2018, de 16 de octubre (rec. 995/2014), cuyos argumentos son trasladables, *mutatis mutandis*, al presente proceso:

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

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

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

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

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

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

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

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





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

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

\*

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

En definitiva, como hemos puesto de manifiesto en nuestra expresada sentencia 1506/2018, de 16 octubre, el motivo esgrimido por la recurrente encierra una petición de principio, pues da por demostrado aquello que en el proceso se debería acreditar, como es la afectación de la materia correspondiente a las reservadas a las Corporaciones locales, lo que no cabe presumir por la sola afirmación de la entidad demandante, máxime cuando, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional arriba expresada, ya se ha descartado la concurrencia entre el hecho imponible del IGEC con los de los tributos locales.

Además, la recurrente no ostenta legitimación activa para sustituir a las entidades locales, en el ámbito del impuesto, a fin de reivindicar el cumplimiento de la señalada obligación legal, ni la falta de concreción económico-financiera de los presupuestos en que debería perfilarse y cuantificarse y traslada a la Ley -o a su procedimiento de elaboración- un mecanismo compensatorio o de cooperación que parece exigir una evaluación posterior del impacto del impuesto en las haciendas locales concernidas.

**OCTAVO.- Sobre los principios de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos ( artículo 9.3 CE ), de generalidad, igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad y derecho a la propiedad privada ( artículos 14 CE , 31 CE y 33 CE ).**

En nuestra sentencia 1506/2018, de 16 de octubre, dictada en el recurso de casación núm. 951/2014, recordábamos la STC 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 "el 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, vertebrada una determinada zona comercial, de ocio y de servicios en la ciudad, no produce el mismo impacto



ambiental y territorial que otro establecimiento instalado en otro tipo de suelo, ubicado en la periferia de los contornos urbanos y fuera del alcance de los transportes públicos". Este elemento de la estructura del impuesto, por las razones referidas, se relaciona estrechamente con el hecho imponible consistente en la actividad de distribución comercial que, colateral pero ineludiblemente, incide negativamente en el entorno natural y territorial, pues incentiva a que dicha actividad se materialice en zonas que requieran un menor desarrollo urbanístico y un menor uso vehicular de infraestructuras públicas.

\*?? Otro elemento del impuesto que refleja los objetivos que según su exposición de motivos persigue es la regulación, en la redacción originaria del art. 42 de la Ley (redacción que fue puntualmente alterada, sin trascendencia para este recurso, por la Ley 19/2006, de 29 de diciembre, permitiendo deducir no solo las inversiones en bienes del activo material sino también 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 sistemas de venta on line combinados con la entrega a domicilio de la compra, soluciones que posibilitarían una menor contaminación derivada del uso de vehículos y una menor ocupación de las infraestructuras públicas viarias, redundando en una reducción en los efectos colaterales que esta actividad económica provoca sobre el entorno natural y territorial.

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

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

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

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

\*?? Sobre esta prohibición ya la STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2, declaró que toda diferencia de régimen jurídico entre una comunidad autónoma y otra "puede incidir sobre la circulación de personas y bienes, pero no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será, sin duda, cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero... no sólo en ese caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen", doctrina que se ha reiterado en varias ocasiones desde entonces (por todas, SSTC 32/1983, de 28 de abril, FJ 3; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 11; 109/2003, de 5 de junio, FJ 15; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4; y STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 9).

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

\*?? En aplicación de la doctrina indicada procede que declaremos que el impuesto sobre grandes áreas de venta no supone un obstáculo a la libre circulación de personas y bienes que sea desproporcionado respecto del fin que persigue, al cual ya nos hemos referido en el fundamento jurídico 8 de esta resolución. Llegamos



a tal conclusión porque este impuesto, además de que es aplicable indistintamente de que quien realice la actividad empresarial sea residente o no en la Comunidad Autónoma de Aragón, no ha producido, y en todo caso los recurrentes no lo han acreditado, el efecto de limitar sustancialmente que empresarios que actúan en este sector comercial en otras comunidades autónomas se radiquen también en la Comunidad Autónoma de Aragón.

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

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

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

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

Además de por lo expuesto, cabe descartar la vulneración del principio de igualdad con relación a la capacidad económica, no confiscatoriedad y al derecho a la propiedad privada porque lo que determina la sujeción al tributo es la realización por el obligado tributario de unas concretas actividades que presentan conexión con los objetivos que encarnan la finalidad extrafiscal que configura a dicho tributo; y ha de añadirse que corresponde al legislador acotar cuáles son las características que han de presentar esas actividades para que haya lugar a la sujeción.

En consecuencia, no cabe considerar vulnerado el derecho a la igualdad establecido con carácter general por el art. 14 CE y, con carácter particular, con relación con el deber de contribuir, por el art. 31 CE.

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

#### **NOVENO.- Sobre los principios de generalidad e igualdad y su interpretación por el Tribunal Constitucional.**

En esencia, la recurrente fundamenta la vulneración de los artículos 14 y 31 de la Constitución Española en lo que se refiere a los principios de generalidad e igualdad, interpretados bajo el prisma de la doctrina del Tribunal Constitucional, en la necesidad de interpretar las normas tributarias del IGEC de manera tal que le fueran aplicados los mismos beneficios o supuestos de no sujeción a gravamen que los contemplados en dicha normativa para otros establecimientos de igual condición.

Al respecto basta con remitirnos a lo que hemos expresado anteriormente, dada la ausencia de término de comparación válido entre el establecimiento de la recurrente y aquellos otros establecimientos no sometidos al tributo.

Además, nos remitimos a la STC 122/2012, de 5 de junio, así como a la correcta interpretación que de la misma realiza la propia sentencia impugnada en casación, sin que resulte, pues, procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad solicitada por la recurrente, ante la clara respuesta que a todas estas cuestiones ofrece la sólida doctrina del Tribunal Constitucional referenciada con anterioridad.

#### **DECIMO.- Sobre el principio de unidad de mercado y a la libertad de empresa.**

El motivo debe ser rechazado sobre la base de lo que hemos expresado en el Fundamento de Derecho Octavo, con cita de los aspectos contenidos en la STC 96/2013, de 23 de abril, relativos al principio de unidad de mercado y a la libertad de empresa.

#### **DECIMOPRIMERO.-Sobre la prejudicialidad ( artículo 43 LEC ).**

Para la recurrente se vulnera el artículo 43 LEC como consecuencia de que la Sala de Cataluña haya dictado sentencia pese a que estaba pendiente de resolver el recurso de casación interpuesto contra la sentencia del TSJC 908/2012, de 27 de septiembre, que desestimó el recurso contencioso-administrativo 262/2002,





interpuesto por ANGED contra el Decreto 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña.

Nuevamente el argumento no puede prosperar teniendo en consideración que, en realidad, estamos ante la denuncia de un error *in procedendo*, que debió anunciarse y encuadrarse en el escrito de interposición bajo el cauce del apartado c) del art. 88.1 LJCA, pues al aducirse la infracción del art. 43 de la LEC, se trata de una norma estrictamente procesal y cuya infracción, como tal, solamente puede ser formulada en casación por el referido cauce del apartado c) (ATS de 8 marzo de 2012 rec. 4274/2011).

En cualquier caso, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 28 de junio de 2005, recurso de casación en interés de ley núm. 6/2004 niega la aplicabilidad del artículo 43 LEC en este orden jurisdiccional y declara como doctrina legal que "la suspensión del procedimiento por prejudicialidad prevista en el art. 43 LEC no es supletoriamente aplicable a la jurisdicción contencioso-administrativa en aquellos supuestos en los que la cuestión previa a dilucidar consiste en la determinación sobre la legalidad o validez de una disposición de carácter general de rango reglamentario." Dicha sentencia entendió que la doctrina seguida en la instancia era gravemente dañosa para el interés público si se generalizaba, en la medida que altera el equilibrio entre interés público e interés privado que resulta de las normas sobre suspensión del acto, en detrimento del interés público consistente en el pronto pago de la deuda tributaria.

#### **DECIMOSEGUNDO.- Costas.**

Conforme a todo lo expuesto procede desestimar el recurso de casación, lo que conlleva la imposición de una condena en costas en aplicación de lo establecido en el artículo 139 de la LJCA.

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

#### **FALLO**

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

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 3782/2014 interpuesto por la representación procesal de CENTROS COMERCIALES CARREFOUR, S.A., contra la sentencia 786/2014 de 10 de octubre, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso contencioso-administrativo nº 139/2014), en materia de Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), ejercicio 2001, relativo a los establecimientos situados en el Polígono de Montigalá Batlloria de Badalona.

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

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

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 Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.