



Roj: **STSJ CAT 7112/2018 - ECLI:ES:TSCAT:2018:7112**

Id Cendoj: **08019330022018100667**

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

Sede: **Barcelona**

Sección: **2**

Fecha: **13/09/2018**

Nº de Recurso: **192/2014**

Nº de Resolución: **660/2018**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **JAVIER BONET FRIGOLA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUNYA**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN SEGUNDA**

Recurso ordinario (Ley 1998) nº 192/2014

Partes: CONFORAMA ESPAÑA, S.A.

C/ JUNTA DE FINANZAS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA

#### **SENTENCIA N.º 660**

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

**Don Javier Bonet Frigola**

**Doña Montserrat Figuera Lluch**

**Doña Virginia de Francisco Ramos**

En la ciudad de Barcelona, a trece de septiembre de dos mil dieciocho.

**VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUNYA (SECCION SEGUNDA)**, constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso-administrativo nº 192/2014, interpuesto por CONFORAMA ESPAÑA, S.A., representado por el Procurador de los Tribunales IGNACIO DE ANZIZU PIGEM y asistido de Letrado, contra la JUNTA DE FINANZAS DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA, representado y defendido por el LLETTRAT DE LA GENERALITAT.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Javier Bonet Frigola, quien expresa el parecer de la SALA.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra 4-7-13, que desestima la reclamación nº 717/2013 contra la liquidación de los impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC).

**SEGUNDO.-** Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación; en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derechos que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.



**TERCERO.**- Se abrió la prueba mediante Auto y, verificada la misma según obra en autos, se continuó el proceso por el trámite de conclusiones sucintas que evacuaron las partes y, finalmente se señaló día y hora para votación y fallo que tuvo lugar el 12-9-2018.

**CUARTO.**- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- Por D.IGNACIO DE ANZIZU PIGEM, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de CONFORAMA ESPAÑA S.A., se ha interpuesto recurso contencioso administrativo contra la Resolución de 4 de julio de 2013, de la JUNTA DE FINANCES de la GENERALITAT DE CATALUNYA, por la que se desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta por la recurrente contra la liquidación del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (en adelante IGEC), de su establecimiento situado en c/Can Borrell, 33 (Parc Comercial Vía Sabadell), correspondiente al ejercicio 2012, por importe de 3.436'21€.

**SEGUNDO.**- La parte actora en la demanda presentada rechaza en primer lugar la sujeción al tributo del establecimiento comercial a que se refiere la liquidación, afirmando que a pesar de superar los 2.500m2 de superficie no genera ni puede generar ninguna de las externalidades negativas que fundamentan la exigencia del IGEC. A partir de lo anterior, examina su situación en la trama urbana, para concluir afirmando que ni sobre la circulación rodada, ni sobre la necesidad de construcción de accesos y viales o su mantenimiento, ni sobre el territorio y medio ambiente genera o puede generar las externalidades negativas que justifican el tributo.

En segundo lugar, afirma que el IGEC vulnera los principios de capacidad económica e igualdad tributaria consagrados en los artículos 31.1 y 14 CE.

En tercer lugar, considera que se vulnera el derecho a la libertad de empresa y a la libertad de circulación y establecimiento dentro del territorio español, aduciendo que el tributo opera como una barrera que frena la implantación de grandes establecimientos comerciales en Cataluña, provocando que los operadores comerciales proyecten sus planes de implantación y expansión fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, solicitando por todo lo expuesto el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad.

En cuarto lugar entiende que el IGEC resulta contrario a los artículos 49 y ss TFUE, por ir contra el principio de libertad de establecimiento y de prestación de servicios garantizado por los artículos citados, y finalmente, también en relación al Derecho comunitario, considera que el tributo representa una ayuda de Estado, por lo que vulneraría el artículo 107 TFUE. Por todo ello solicita el planteamiento de una cuestión prejudicial comunitaria.

Por último considera que se vulnera "el derecho fundamental" a la propiedad consagrado en el artículo 33 CE y en el artículo 1 del Protocolo nº1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

La ADVOCADA DE LA GENERALITAT, solicita la desestimación de la demanda al considerar que el recurso ha perdido su objeto al publicarse en el BOE la STC de 5 de junio de 2012, desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Llei del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del IGEC. A continuación recuerda que el establecimiento de la actora, se encuentra sujeto al tributo que nos ocupa, pues realiza el hecho imponible tal y como lo prevé el artículo 4 de la Ley. Considera ajustada a derecho la inclusión del establecimiento de la actora en el padrón de contribuyentes, rechaza cualquier infracción del derecho comunitario, y finaliza su contestación recordando que no se puede emplear la vía contencioso administrativa para impugnar indirectamente una Ley.

**TERCERO.**- No puede considerarse que el presente recurso contencioso administrativo haya perdido su objeto, como llega a afirmar la ADVOCADA DE LA GENERALITAT, pues además de que sigue vigente la liquidación impugnada, la actora plantea algunas cuestiones que no fueron resueltas por el Tribunal Constitucional por la sencilla razón de que el recurso interpuesto ante el mismo no las contemplaba.

Ahora bien, tras la suspensión del presente procedimiento acordada por Decreto de la LAJ de este Tribunal en fecha 14 de junio de 2017, el TJUE ha dictado la Sentencia de 26 de abril de 2018, que resuelve la cuestión prejudicial comunitaria planteada por el Tribunal Supremo de España mediante Auto de 10 de marzo de 2016, en el marco del recurso interpuesto por ANGED contra el Decret 342/2001, de 24 de diciembre, con incidencia directa sobre la presente resolución y que da respuesta a buena parte de las cuestiones a que hacía referencia la demanda.

Centrándonos en el examen de los motivos de impugnación, vemos como la recurrente considera en primer lugar que el establecimiento a que se refiere la Resolución impugnada, no debería estar sujeto al tributo por no generar ni poder generar ninguna de las externalidades negativas que fundamentan la exigencia del IGEC. Asimismo afirma que el tributo es inconstitucional al vulnerar los principios constitucionales de



capacidad económica y de igualdad tributaria previstos en los artículos 14 y 31.1 CE, pues argumenta que la capacidad económica es totalmente independiente del tamaño del establecimiento intentando documentar tal afirmación.

El artículo 4 de la Ley catalana 16/2000, de 29 de diciembre, delimita el hecho imponible del IGEC, en los siguientes términos:

*"1. Constitueix el fet imposable de l'impost la utilització de grans superfícies amb finalitats comercials per raó de l'impacte que pot ocasionar al territori, al medi ambient i a la trama del comerç urbà de Catalunya.*

*2. Als efectes del que disposa l'apartat 1, s'entén per utilització de grans superfícies amb finalitats comercials la que duen a terme els grans establiments comercials individuals dedicats a la venda al detall.*

*3. Són grans establiments comercials individuals els que disposen d'una superfície de venda igual o superior als 2.500 metres quadrats. L'establiment que no tingui la consideració de gran establiment comercial individual perquè no compleix el requisit de superfície mínima resta subjecte a l'impost quan, a conseqüència d'una ampliació, iguali o superi els 2.500 metres quadrats de superfície de venda. En aquest cas, tributa per la totalitat de la superfície, sens perjudici de l'aplicació del mínim exempt que estableix l'article 7."*

Como bien expone la propia recurrente la determinación del hecho imponible en la Ley 16/2000, se establece a partir de un determinado número de m<sup>2</sup> de superficie del establecimiento al considerar el legislador que marca el impacto sobre el territorio, medio ambiente y trama de comercio urbano, real o potencial, merecedor de ser sujeto pasivo del tributo. No se trata pues de demostrar si el sujeto pasivo efectivamente ha causado un impacto negativo sobre el medio ambiente, ha obligado a adaptar la trama urbana existente a su alrededor o si genera o deja de generar en los picos de mayor afluencia problemas circulatorios en la zona en que se encuentra. Y es que como dice el TJUE en su Sentencia de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16), "se trata de corregir y de compensar el impacto territorial y medioambiental de la actividad de estos grandes establecimientos comerciales, en especial debido a los flujos de circulación generados, haciendo que contribuyan a la financiación de planes de actuación medioambientales y a la mejora de las infraestructuras".

Por otra parte, como dice la STC 122/2012, de 5 de junio:

"El elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho imponible, pues sólo el ejercicio de este 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".

Y concluye la STC citada, "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. En conclusión, la comparación de las bases imponibles del impuesto autonómico controvertido y el impuesto sobre actividades económicas, una vez puesta en relación con sus hechos imponibles, aporta unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA, lo cual conduce a desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad".

A lo anterior el TJUE en la Sentencia de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16), añade que:

"A este respecto, no puede negarse que el impacto medioambiental de los establecimientos comerciales depende en gran medida de sus dimensiones. En efecto, cuanto mayor sea la superficie de venta, mayor será la afluencia de público, lo que se traduce en mayores efectos negativos sobre el medio ambiente. De ello se deriva que es coherente con los objetivos perseguidos un criterio basado en la superficie de venta como el que utiliza la normativa nacional controvertida en el litigio principal para diferenciar entre las empresas según que su impacto medioambiental sea más o menos intenso.



54 Es evidente también que la implantación de tales establecimientos supone un reto particular en términos de política de ordenación del territorio, con independencia de la ubicación de dichos establecimientos (véase por analogía la sentencia de 24 de marzo de 2011, Comisión/España, C-400/08, EU:C:2011:172, apartado 80).

55 En estas circunstancias, un criterio de sujeción al impuesto basado en la superficie de venta como el controvertido en el litigio principal permite diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable desde el punto de vista de los objetivos perseguidos por la legislación que lo establece.

56 Por consiguiente, no cabe considerar que la exoneración fiscal de la que disfrutaban los establecimientos comerciales cuya superficie de venta es inferior a 2 500 m<sup>2</sup> confiera una ventaja selectiva a dichos establecimientos y, por tanto, no puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1."

Tres consecuencias extraemos de lo anterior que resultan claves para resolver las dudas de constitucionalidad expresadas por la recurrente. En primer lugar, que es suficiente que el establecimiento comercial con una superficie superior a 2.500m<sup>2</sup> sea susceptible de generar las externalidades negativas, no se exige que efectivamente las haya generado en el momento de emitir la primera liquidación tributaria del impuesto. La segunda, que el criterio de la superficie del establecimiento resulta un criterio válido a los anteriores efectos, es decir, a los efectos de determinar la sujeción o no al tributo. Y la tercera, que tal criterio no resulta discriminatorio respecto de los establecimientos con una superficie inferior a los 2.500m<sup>2</sup> elegidos por el legislador como límite para determinar la sujeción o no al tributo.

**CUARTO.-** En cuanto al artículo 6.3 LOFCA, la STC 122/2012, de 5 de junio, ya examinó la redacción introducida por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, a la luz del hecho imponible del tributo que nos ocupa llegando a afirmar que:

"la comparación de las bases imponibles del impuesto autonómico controvertido y el impuesto sobre actividades económicas, una vez puesta en relación con sus hechos imponibles, aporta unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA, lo cual conduce a desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad, sin que sea preciso un pormenorizado análisis de las diferencias, por otro lado evidentes, entre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el impuesto sobre bienes inmuebles, habida cuenta de que, como se anticipó en su momento, el Abogado del Estado sólo lo formula de manera subsidiaria, para el caso de que se considere que el titular del gran establecimiento comercial sea el propietario del inmueble, circunstancia que, como hemos visto anteriormente, no se produce."

Y en relación a si el Tribunal Constitucional se pronunció únicamente sobre la constitucionalidad del tributo a partir de la redacción del artículo 6.3 LOFCA aducida por el Abogado del Estado en el recurso de inconstitucionalidad, pero no se pronunció sobre si son o no constitucionales las liquidaciones anteriores al ejercicio 2009, en que se modificó el mencionado artículo 6.3 LOFCA, significar dos cuestiones: la primera, que la actora parece olvidar que en el presente procedimiento tiene por objeto unas liquidaciones tributarias del IGEC, y estas liquidaciones se corresponden con el ejercicio 2013, por tanto, le era de plena aplicación la versión del artículo 6.3 de la LOFCA examinada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 122/2012, de 5 de junio, por razón de la naturaleza del proceso de constitucionalidad planteado (ver Fundamentos de Derecho 1 y 2 de la Sentencia); sin embargo, llegado este punto podemos añadir, que la Sentencia posterior 53/2014, de 10 de abril, dictada en este caso en razón al planteamiento de una cuestión de constitucionalidad por la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Asturias, en relación con el artículo 21 de la Ley del Principado 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, por el que se crea del IGEC, examina la constitucionalidad del mismo a la luz de la redacción del artículo 6.3 de la LOFCA, según la redacción que le dio al mismo la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, llegando a la misma conclusión de su constitucionalidad (FFDD 2 a 6).

Es precisamente en este mismo pronunciamiento del año 2014, en el que el TC explica los motivos por los que un tributo como el examinado que tiene una finalidad extrafiscal, no vulnera los artículos 157.3, 14 y 31.1 CE, como afirma la recurrente. En este sentido, la STC 53/2014, de 10 de abril, recuerda que "sobre el concepto de extrafiscalidad también nos hemos pronunciado en numerosas ocasiones, considerando que tienen tal finalidad aquéllos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos" ( artículo 31.1 CE)". Añadiendo que "difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de



tributo, implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica (...)de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art 31.1, en relación con el apartado 3 CE", y ello es lo que hace la regulación del IGEC, según el Tribunal Constitucional, cuando tiene en cuenta la superficie.

Trasladando sus consideraciones a nuestro caso, es decir, a la Ley 16/2000, vemos como determina la base imponible teniendo en cuenta la superficie de venta, lo que sin duda refleja la potencialidad de conseguir beneficios, excluyendo aquellas superficies que por no estar destinadas directa y exclusivamente a la venta de productos podrían subvertir el principio de capacidad económica (artículo 7 de la Ley).

Y en cuanto a si el tributo opera como una barrera que frena la implantación de grandes establecimientos comerciales en Cataluña, provocando que los operadores comerciales proyecten sus planes de implantación y expansión fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, recordar no únicamente que el tributo ha sido implantado por el Parlament de Catalunya en uso de la facultad que le otorga el artículo 203.5 del Estatuto de Autonomía de Catalunya (LO 6/2006), que el mismo ha sido considerado constitucional por el Tribunal Constitucional, y que no únicamente Cataluña, sino también Asturias, Navarra o Aragón, han establecido un impuesto sobre las grandes superficies equiparable al catalán.

En relación al derecho a la propiedad privada, además de que tal derecho no tiene la consideración de derecho fundamental como afirma la parte actora, pues el artículo 33 CE aparece en la Sección Segunda (De los derechos y deberes de los ciudadanos), del Capítulo II, del Título I de la Constitución, para nada aparece vulnerado, pues el "justo equilibrio entre las exigencias del interés general de la comunidad y los requerimientos de la protección de los derechos fundamentales del individuo", de que habla la demanda, aparecen salvaguardados al tratarse de un impuesto que tiene como objetivo "contribuir a la protección del medioambiente y a la ordenación del territorio", tratando de "corregir y compensar el impacto territorial y medioambiental de la actividad de estos grandes establecimientos comerciales, en especial debido a los flujos de circulación generados, haciendo que contribuyan a la financiación de planes de actuación medioambientales y a la mejora de las infraestructuras" (STJUE de 26 de abril de 2018). En definitiva, nos encontramos ante un tributo que, como dice la STC 122/2012, de 5 de junio: "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".

**QUINTO.**- Finalmente, en relación a si el impuesto vulnera el derecho comunitario al suponer una restricción a la libertad de establecimiento amparada por el artículo 43 y ss TCE, por suponer, de hecho una protección de los establecimientos que ya se encuentran implantados en el territorio, con el efecto de implicar una restricción en el acceso al mercado de los grandes establecimientos comerciales gravados o suponer una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107 TFUE, como hemos avanzado, el TJUE en su Sentencia de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16), da cumplida respuesta a las dudas expresadas por la recurrente, trasladadas mediante una cuestión prejudicial comunitaria por el Tribunal Supremo de España en fecha 10 de marzo de 2016, negando cualquier restricción al derecho a la libertad de establecimiento.

El TJUE dando respuesta a la cuestión de si el IGEC es contrario a los artículos 49 y 54 TFUE, recordando que:

"Según jurisprudencia reiterada, la libertad de establecimiento pretende garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida a los nacionales de otros Estados miembros y a las sociedades a las que se refiere el artículo 54 TFUE, y prohíbe, en el caso de las sociedades, cualquier discriminación basada en el lugar de su domicilio social (véanse, en particular, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, apartado 43, y de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, apartado 22).

30 A este respecto, no solo se prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en el lugar del domicilio social de las sociedades, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, apartado 30 y jurisprudencia citada).

31 Por otra parte, una exacción obligatoria que establece un criterio de diferenciación aparentemente objetivo pero que perjudica en la mayor parte de los casos, en vista de sus características, a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados miembros y que se hallan en una situación comparable a aquellas que tienen su domicilio social en el Estado miembro de tributación supone una discriminación indirecta basada en el lugar del domicilio social de las sociedades, prohibida por los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, apartados 37 a 41)."



Sin embargo, en el supuesto examinado, constata que "la normativa controvertida se basa en el criterio de la superficie de venta del establecimiento, que no supone ninguna discriminación directa", concluyendo que "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".

Asimismo se cuestiona si el IGEC puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 2.500m<sup>2</sup>. A los anteriores efectos, el TJUE recuerda en la Sentencia que comentamos que:

"37 La calificación de una medida nacional de "ayuda de Estado" a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que se cumplan todos los requisitos que se enumeran a continuación. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (véase, en particular, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 53).

38 Por lo que respecta al requisito de la selectividad de la ventaja, al que se ha hecho especial referencia ante el Tribunal de Justicia, es jurisprudencia reiterada que la apreciación de este requisito exige que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de "discriminatorio" (véase, en particular, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 54 y jurisprudencia citada).

39 Respecto, en particular, a las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal, debe recordarse que una medida de esta naturaleza, que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación más favorable que la de los restantes contribuyentes, puede procurar una ventaja selectiva en favor de los beneficiarios y, por lo tanto, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido de dicho precepto (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, ECLI: EU:C:2016:981, apartado 56)."

El TJUE tras advertir que no cabe descartar "a priori" que el criterio de la superficie pueda favorecer, en la práctica, a determinadas empresas o producciones, en el sentido del artículo 107.1 TFUE, considera que no es el caso, pues resulta indudable que el impacto medioambiental de los establecimientos comerciales depende en gran medida de sus dimensiones, llegando a afirmar que "es coherente con los objetivos perseguidos un criterio basado en la superficie de venta como el que utiliza la normativa nacional controvertida en el litigio principal para diferenciar entre las empresas según que su impacto medioambiental sea más o menos intenso", y que "un criterio de sujeción al impuesto basado en la superficie de venta como el controvertido en el litigio principal permite diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable desde el punto de vista de los objetivos perseguidos por la legislación que lo establece".

Consecuencia de todo ello es que "no cabe considerar que la exoneración fiscal de la que disfrutaban los establecimientos comerciales cuya superficie de venta es inferior a 2.500m<sup>2</sup> confiera una ventaja selectiva a dichos establecimientos y, por tanto, no puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 TFUE". Y que "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."

La anterior conclusión establecida por el TJUE con carácter general, tiene una importante matización o excepción. El TJUE afirma que:

"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."

En estos casos, la conclusión no puede ser la misma, y así el TJUE afirma que constituye una ayuda de Estado en la medida en que exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2.500m<sup>2</sup>.

Antes de proseguir, recordemos que la Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, de Medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público, dio nueva regulación al IGEC, y rectificó la anterior disfunción, al incluir en su artículo 7 (Hecho imponible), a los grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos, integrados por un conjunto de establecimientos en los que se realizan actividades comerciales, que disponen de una superficie de venta igual o superior a 2.500m<sup>2</sup>, considerando que son "grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos": los centros comerciales, las galerías comerciales, y los recintos comerciales definidos en el Decreto ley 1/2009, de 22 de diciembre, de ordenación de los equipamientos comerciales. Dicha Ley, según su DF 7<sup>a</sup>, entró en vigor el 28 de junio de 2017.

Retomando el caso que nos ocupa, la consideración de ayuda de Estado de la exención que existía en favor de dichos establecimientos, no convierte en contraria a derecho la liquidación impugnada, ni la inclusión de la recurrente en el padrón de contribuyentes del impuesto. Como el TJUE se encarga de precisar que "los Tribunales extraerán de este hecho todas las consecuencias, conforme al Derecho nacional, tanto en lo que atañe a la validez de los actos que conllevan la ejecución de las medidas de ayuda, como a la devolución de las ayudas económicas concedidas contraviniendo esta disposición o eventuales medidas provisionales", por tanto, para nada se refiere a unas liquidaciones que ha considerado conforme al derecho comunitario, sino a las exenciones establecidas inicialmente en la norma, respecto de las cuales, el apartado 79 de la Sentencia de 26 de abril de 2018, se remite al artículo 15.1 del Reglamento n° 659/1999, que se reproduce en el artículo 17 del Reglamento 2015/1589, para recordar que en lo relativo a la recuperación de ayudas ilegales existe un plazo de prescripción de 10 años, que se cuenta a partir de la fecha en que se haya concedido la ayuda ilegal. Como en nuestro caso la "ayuda ilegal" ha consistido en una exoneración del impuesto, será la Administración tributaria la que deberá extraer de la Sentencia citada las consecuencias pertinentes respecto de unos sujetos pasivos que no han sido parte en el presente procedimiento. Ninguna otra conclusión puede extraerse tras una lectura atenta de los artículos 10 y ss del Reglamento 659/1999 del Consejo, cuando regulan el "PROCEDIMIENTO APLICABLE A LAS AYUDAS ILEGALES", previendo el artículo 11 el procedimiento para suspender la concesión de la ayuda y para recuperarla provisionalmente.

En cuanto a la impugnación indirecta del Decret 342/2001, de 24 de diciembre, por los motivos expuestos debe ser rechazada. Y no resultando atendible ninguno de los motivos de impugnación aducidos por la parte actora, se impone la desestimación del presente recurso contencioso administrativo, sin que proceda plantear ni cuestión de inconstitucionalidad ni cuestión prejudicial comunitaria alguna.

**SEXTO.-** En cuanto a las costas, el artículo 139 LJCA establece que en primera o única instancia el órgano jurisdiccional al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En el caso que nos ocupa, en atención a la incidencia que en la resolución del caso tiene la reciente STJUE de 26 de abril de 2018, no procede efectuar expresa condena en costas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad el Rey,

## FALLAMOS

**1º.- DESESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto por de CONFORAMA ESPAÑA S.A. contra la Resolución de 4 de julio de 2013, de la JUNTA DE FINANCES de la GENERALITAT DE CATALUNYA, por la que se desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta por la recurrente contra la liquidación del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, de su establecimiento situado en c/Can Borrell, 33 (Parc Comercial Vía Sabadell), correspondiente al ejercicio 2012, por importe de 3.436'21€.

**2º.- NO EFECTUAR** expresa condena en costas.

Notifíquese la presente Sentencia a las partes en la forma prevenida por la Ley, haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala dentro de los treinta días siguientes a su notificación.



Conforme a lo dispuesto en el Reglamento (EU) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, a la que remite el art. 236 bis de la ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y en el real Decreto 1720/2007 por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LOPD, hago saber a las partes que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina judicial, donde se conservarán con carácter confidencial y únicamente para el cumplimiento de la labor que tiene encomendada y bajo la salvaguarda y la responsabilidad de la misma y en donde serán tratados con la máxima diligencia.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se unirá certificación al presente procedimiento, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por Don Javier Bonet Frigola, Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ