



Roj: **STSJ AR 371/2019 - ECLI:ES:TSJAR:2019:371**

Id Cendoj: **50297330022019100110**

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

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **29/03/2019**

Nº de Recurso: **38/2017**

Nº de Resolución: **232/2019**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DEL CARMEN MUÑOZ JUNCOSA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

S E N T E N C I A nº 000232/2019

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS :

D. Fernando García Mata

D^a María del Carmen Muñoz Juncosa

En Zaragoza, a veintinueve de marzo de dos mil diecinueve.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 38 del año 2017 y 67 del año 2017 acumulado, seguido entre partes; como demandante, inicialmente **HIPERCOR, S.A.** y posteriormente, por absorción de esta mercantil comunicada a la Sala el 31 de enero de 2018, **EL CORTE INGLÉS, S.A.**, representadas por el procurador don Juan Antonio Aznar Ubieta y asistidas por el abogado don Ignacio Latorre Elena; y como Administración demandada la **DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN**, representada y asistida por el letrado de los servicios jurídicos de la Administración de la Comunidad Autónoma.

Es objeto de impugnación la resolución de la Junta de Reclamaciones Económico Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón de 14 de diciembre de 2016 que desestima la reclamación nº 121/14, relativa a la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el primer pago fraccionado del Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de venta, relativo al establecimiento Hipercor, S.A. sito en c/ Poetisa María Zambrano, 35 de Zaragoza y Resolución de 19 de enero de 2017, que desestima la reclamación nº 148/2014, interpuesta contra la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el segundo pago fraccionado del Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de venta, ejercicio 2014, referida al establecimiento comercial Hipercor, S.A., sito en la calle Poetisa María Zambrano, 35 de Zaragoza e indirectamente contra la Orden de 12 de mayo de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad Autónoma de Aragón, por la que se dictan las disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer periodo impositivo, de los impuestos medioambientales creados por Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, y se aprueban los modelos de declaración censal, pagos fraccionados y autoliquidación; y el Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en Materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los Impuestos Medioambientales."



Ponente : Ilma. Sra. Magistrada D.^a María del Carmen Muñoz Juncosa.

ANTECEDENTES DE HECHO:

PRIMERO .- La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 9 de febrero de 2017, interpuso recurso contencioso administrativo contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de esta resolución.

SEGUNDO .- Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, con estimación del recurso se anulen y dejen sin efecto:

"a) Las Resoluciones de la Junta de Reclamaciones Económico-Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón impugnadas, así como los actos de autoliquidación practicados.

b) El artículo 1.1.2.^a de la Orden de 12 de mayo de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad Autónoma de Aragón, por la que se dictan las disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer periodo impositivo, de los impuestos medioambientales creados por Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, y se aprueban los modelos de declaración censal, pagos fraccionados y autoliquidación; y los artículos 4, 9, 12 y 24.2.c) del Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en Materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los Impuestos Medioambientales."

TERCERO .- La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

CUARTO .- Sin haber lugar al recibimiento del juicio a prueba, y tras evacuarse por las partes el trámite de conclusiones, una vez recaída la sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018 y del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 2018, se acordó oír a las partes, que evacuaron el traslado en la forma y términos que es de ver en autos, celebrándose la votación y fallo el día señalado. El 13 marzo de 2019 la parte demandante presentó escrito que se ha unido a las actuaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

PRIMERO .- Se impugnan en el presente proceso por la parte actora, directamente, las resoluciones de la Junta de Reclamaciones Económico Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón de 14 de diciembre de 2016 y 19 de enero de 2017 que desestiman las reclamaciones 121/2014 y 148/2014, interpuestas contra resoluciones del Servicio de Inspección Tributaria, por las que se desestiman las solicitudes de rectificación de pagos fraccionados correspondientes al ejercicio fiscal 2014 del Impuesto sobre Daño Medioambiental causado por Grandes Áreas de Venta, giradas con relación al establecimiento comercial " Hipercor", sito en Poetisa Maria Zambrano 35 de Zaragoza, e indirectamente, la Orden de 12 de mayo de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Comunidad Autónoma de Aragón, por la que se dictan las disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer periodo impositivo, de los impuestos medioambientales creados por Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, y se aprueban los modelos de declaración censal, pagos fraccionados y autoliquidación, y el Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre.

SEGUNDO .- La parte recurrente alega que el Decreto Legislativo 1/2007 al configurar el hecho imponible del IDMGAV incurre en una clara infracción del principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 CE, en la medida en que del artículo 17 del referido Decreto Legislativo (texto refundido de la Ley, nueva numeración del artículo 30 de la ley 13/2005) cabe inferir:

- Que toda gran área de venta ocasiona daños medioambientales, aunque no se especifica cuáles, de suerte que el desarrollo de la actividad propia de estos establecimientos determina, en todo caso, el nacimiento de la obligación de contribuir por el IDMGAV.



- Que pueden existir daños medioambientales, no se especifica cuáles, causados por grandes áreas de venta, de suerte que cuando en el desarrollo de la actividad propia de estos establecimientos se produzcan tales daños, esto determina el nacimiento de la obligación de contribuir por el IDMGAV.

El demandante no admite que su actividad genere por sí misma y en todo caso daño medioambiental, y considera legítimo interpretar que su establecimiento solo está sujeto al impuesto si ocasiona, cuando lo hiciera, los daños medioambientales, que, por otra parte, el Decreto Legislativo no especifica.

Al respecto considera reveladora la redacción del art 19 del Decreto Legislativo 1/2007 , que atribuye la condición de sujetos pasivos del impuesto "a los titulares de la actividad y el tráfico comercial que propicien" el daño medioambiental, es decir, no a los que propician el daño, en términos imperativos, sino a quienes "propicien" el mismo, en términos condicionales.

Razona que las grandes áreas de venta están sujetas a licencia comercial, que deben obtener para su instalación, apertura y funcionamiento y esta licencia solo se otorga previa acreditación de no ocasionar impactos negativos en el territorio, el medio ambiente, ni en la estructura comercial, por lo que no puede entender el titular del establecimiento, disponiendo de la licencia, que su actividad causa daños en el medio ambiente, si la propia Administración aragonesa al autorizar la instalación del establecimiento está reconociendo que no existe ese impacto negativo. Poniendo de manifiesto, a continuación, que la Administración sostiene otra interpretación del artículo 17, conforme a la cual la mera existencia de una gran área de venta genera daño medio ambiental y determina el nacimiento de la obligación de contribuir, con lo que se genera una situación de inseguridad jurídica contraria al artículo 9.3 de la CE .

El artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2007 , en el que se regula el hecho imponible del IDMGAV, dispone:

"Constituye el hecho imponible del impuesto el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes y se encuentren ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón".

Para dar respuesta al motivo de impugnación planteado por el demandante, deben recordarse los razonamientos que acerca del hecho imponible del impuesto, realiza el Tribunal Constitucional en su sentencia 96/2013 de 23 de abril de 2013, en la que desestima el recurso de inconstitucionalidad nº 3.095/2006 , interpuesto frente a varios preceptos de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Los recurrentes, según se recoge en los Antecedentes de Hecho de la sentencia, plantearon al Tribunal la necesidad de examinar el hecho imponible del IDMGAV, previsto en el artículo 30 de la Ley , (artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2007) siendo este artículo uno de los señalados como inconstitucionales.

Afirma el Tribunal Constitucional en su sentencia 96/2013, de 23 de abril , en su FJ 8:

"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 (...) 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 indisoluble 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".

Ya en la sentencia 122/2012, de 5 de junio, el Tribunal Constitucional, al examinar el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, que presentó el Abogado del Estado, en representación del Presidente del Gobierno, examina el hecho imponible -"el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria"-, constata que quien realiza el hecho imponible es el titular del gran establecimiento comercial individual y no del inmueble, (tal como sucede en la ley aragonesa), y afirma que la manifestación de capacidad económica gravada es la que concurre en determinados grandes establecimientos comerciales individuales y es posible concluir que lo gravado por el impuesto autonómico es la realización de un tipo específico de actividad comercial individual, de venta de productos al por menor o al detalle, mediante grandes superficies de venta.

La sentencia del Tribunal Constitucional 96/2013, de 23 de abril, que resuelve el recurso presentado frente a la Ley de las Cortes de Aragón, precisa:

"Así, podemos constatar que, pese a su diferente denominación y a la regulación de su hecho imponible, nos encontramos ante un impuesto semejante a los otros impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, respecto de los cuales ya tuvimos la ocasión de pronunciarnos en las Sentencias citadas, y cuyo hecho imponible se definía como "la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales" (art. 4 de la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre), "la actividad y funcionamiento de los grandes establecimientos comerciales" (art. 4 de la Ley Foral del Parlamento de Navarra 23/2001, de 27 de noviembre) y "el funcionamiento de los grandes establecimientos comerciales" (art. 21.3.1 de la Ley del Principado de Asturias de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales). En todos estos casos, al igual que sucede ahora, el legislador autonómico justificó la creación de este impuesto en las repercusiones negativas que la actividad de este tipo de empresas provocan en el medio ambiente y en el territorio.

Una vez establecido que, a pesar de su diferente denominación, existe una equivalencia de hechos imposables entre el impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta y los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales establecidos por otras Comunidades Autónomas examinados por las SSTC 122/2012, de 5 de junio ; 197/2012, de 6 de noviembre y 208/2012, de 14 de noviembre, es posible trasladar aquí las conclusiones que alcanzáramos en dichos pronunciamientos (...).

Y delimita el Tribunal Constitucional el impuesto autonómico como "un tributo directo, real, objetivo y periódico, que grava únicamente un concreto tipo de actividad empresarial, la realizada por grandes establecimientos comerciales (STC 112/2012, de 5 de junio, FJ 6), en los términos definidos por la ley reguladora del impuesto en su art. 34. La característica que distingue más claramente a este impuesto aragonés de los dos impuestos estatales sobre la renta es que el autonómico se exige "independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener [el contribuyente], es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esa concreta actividad empresarial" (STC122/2012, de 5 de junio, FJ 7)".

También el Tribunal Supremo, en la sentencia de 16 de octubre de 2018, recurso 951/2014, conoce de esta cuestión al denunciarse en el recurso de casación: "1ª.- Infracción del artículo 9.3 CE, por considerar que el artículo 30 de la Ley 13/2005 (y artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2007), en que se regula el hecho imponible del Impuesto sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta -IDMGAV-, contraviene el principio de seguridad jurídica.- Aduce en sustento de su alegación que tales normas legales incurrir en inconstitucionalidad por infracción del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE, debido a la indefinición del hecho imponible del IDMGAV. Denuncia ANGED al efecto que esta cuestión sólo ha merecido una referencia muy general por parte de la sentencia impugnada -en su fundamento sexto-, que se limita a remitirse en bloque a la STC 96/2013, sin especificación alguna de en qué parte de ésta aparece tratada tal cuestión.- (...); 4ª.- Infracción de distintos principios y preceptos constitucionales, consagrados en los artículos 1.1, 9.3, 14 y 31.1 CE, porque la Ley 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) contradice los principios de generalidad tributaria, capacidad económica, igualdad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos."

Y en contestación a dichas alegaciones argumenta (FJ 4):

"Los motivos primero y tercero del escrito de interposición merecen un tratamiento conjunto, en tanto abordan, de un modo que no puede calificarse sino de artificioso, supuestas infracciones constitucionales que parecen configuradas para soslayar los taxativos términos del artículo 38.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de



octubre, del Tribunal Constitucional , a cuyo tenor "... [L]as sentencias desestimatorias dictadas en recursos de inconstitucionalidad y en conflictos en defensa de la autonomía local impedirán cualquier planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundado en la misma infracción de idéntico precepto constitucional".

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

Ello nos lleva a reiterar, además, que el recurso de casación está aquejado de inconcreción en la medida en que aspira a que sea este Tribunal Supremo quien plantee la cuestión de inconstitucionalidad en relación con determinados preceptos de la Ley aragonesa, debido a la sedicente conculcación de preceptos constitucionales, con el fin de resolver este recurso -y que al menos de modo implícito se suponen no resueltas ya en la STC 96/2013 -, en lugar de hacer explícitas, como sería propio de la elemental técnica casacional, las razones por las que la Sala de instancia, cuya sentencia se impugna aquí, habría incurrido en infracción jurídica, en su tarea de juzgar, por haberlo hecho sin promover previamente dicha cuestión de inconstitucionalidad, lo que es sustancialmente distinto, razones sobre las que ahora se guarda silencio.

Sentado lo anterior, tampoco es ocioso recordar que el escrito de interposición, siguiendo la tónica de abstracción que impregna todo el recurso de casación, se abstiene también de conectar la pretendida infracción constitucional de la Ley aragonesa -aun cuando fuera, por hipótesis, concurrente-, con la Orden aragonesa aquí impugnada, que resulta ser el único y exclusivo objeto de este litigio.

Tal modo de enfocar la impugnación en casación ya fue advertido negativamente por nuestra reciente sentencia nº 1399/2018, de 19 de septiembre, pronunciada en el recurso de casación nº 689/2016 , que declara no haber lugar al recurso deducido por la propia asociación ANGED frente a una orden foral navarra dictada en desarrollo de una Ley foral semejante a la Ley aragonesa a que venimos haciendo referencia. En tal sentencia hemos afirmado:

"[...] Formulado así el recurso en este punto, tiene razón la Comunidad Foral de Navarra en que no puede prosperar, pues, aparte de que, como advierte la Sala de instancia, todos sus alegatos van dirigidos a atacar a la Ley Foral 23/2001, cuando el objeto del proceso es la Orden Foral 1061/2012, y dicha Orden no desarrolla directamente la Ley en los concretos aspectos cuya disconformidad con la Constitución o el Derecho comunitario se cuestiona, la parte recurrente no dedica ni una sola línea a criticar los argumentos de la sentencia impugnada, contenidos en el fundamento de derecho 5º, que rechazan, no solo la vulneración del artículo 49 TFUE , compartiendo totalmente los fundamentos contenidos en sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Asturias (de 27 de febrero de 2015) y Cataluña (de 23 de enero , 27 de septiembre y 9 de diciembre de 2013), sino también la infracción del artículo 6.3 LOFCA, de los artículos 14, 9.3 , 31.1 , 38 y 133.2, todos ellos de la CE , o que el IGEC no sea un impuesto extrafiscal, con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (en particular, las SSTC 208/2012 y 53/2014). Como decimos, ni una sola frase se dedica por la recurrente en su escrito de interposición a comentar, discutir o poner en duda, siquiera tangencialmente, ninguno de los razonamientos de la sentencia impugnada sobre las cuestiones suscitadas por la propia actora en su demanda contenciosa".

Señalando más adelante:

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

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

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

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



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

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

En la medida en que se subordina a la anterior alegación -contravención por el art. 30 de la Ley 13/2005 del principio constitucional de seguridad jurídica- la formulación del Fundamento de Derecho Cuarto de la demanda, relativa a la improcedencia del art. 32 y concordantes de propia Ley, en cuanto definen el concepto de sujeto pasivo del impuesto y sus respectivas obligaciones para fundar, a su vez, la impugnación de la norma reglamentaria impugnada, debe también declararse la inviabilidad de este motivo [...].

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

Esta extensa pero necesaria cita de las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, llevan a descartar la infracción del principio de seguridad jurídica en que según afirma el demandante incurre el artículo 17 del Decreto Legislativo 1/2007.

Esta norma ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional, y este afirma que el IDMGAV grava un concreto tipo de actividad empresarial, la realizada por grandes establecimientos comerciales, STC 96/2013.

No cabe por tanto otra interpretación que la ya establecida por el intérprete constitucional.

TERCERO .- Se funda asimismo el recurso en la inadecuación del Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta al Ordenamiento comunitario.

En este punto de la controversia debe tenerse en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018 (asuntos C-236/16 y 237/16), así como las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 2018, dictadas en relación con Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón (recurso 951/2014) y con la Orden del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón, de 12 de mayo de 2006 (recurso 995/2014).

La sentencia del TJUE responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo en los recursos citados, a la vez que ambas sentencias recaídas en estos recursos de casación se fundan y son consecuencia de la primera.

1.-La primera cuestión se refiere a la vulneración del principio de libertad de establecimiento, conforme a los artículos 49 y 54 del TFUE.

La sentencia del TJUE sobre este particular dice:

"15 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales.

16 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 International y Denkavit France*, C 170/05, EU:C:2006:783, apartado 22).

17 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).

18 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).

19 En los litigios principales, la normativa controvertida se basa en el criterio de la superficie de venta del establecimiento, que no supone ninguna discriminación directa.

20 La información aportada al Tribunal de Justicia no demuestra tampoco que este criterio perjudique en la mayor parte de los casos a los nacionales de otros Estados miembros o a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados miembros.

21 En efecto, no se desprende tal conclusión de los datos aportados por la ANGED en sus observaciones escritas, que, por lo demás, se refieren esencialmente al impuesto sobre los grandes establecimientos creado por la Comunidad Autónoma de Cataluña.

22 El órgano jurisdiccional remitente precisa, por otra parte, que no hay datos "fehacientes" para acreditar la posible existencia de una discriminación encubierta.

23 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial 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 los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales".

Declarando en la parte dispositiva:

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

Las sentencias del Tribunal Supremo de anterior referencia, en consecuencia, declaran que el impuesto de que se trata no resulta contrario a los preceptos del TFUE mencionados.

2.- La segunda cuestión versa sobre la vulneración del artículo 107 del TFUE por constituir el impuesto una ayuda de Estado en el sentido de este precepto.

La parte actora se refiere a este extremo con mayor extensión en sus alegaciones partiendo del punto 51 de la sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018, que señala lo siguiente:

"51 En vista de lo expuesto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta no supere los 500 m² y a aquellos cuya superficie de venta rebasa este umbral pero cuya base imponible no supere los 2000 m². Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen su actividad en el sector de la venta de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados, y de vehículos automóviles; los viveros y el suministro de combustibles y carburantes de automoción, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente".

Por ello señala que "la cuestión a dilucidar es si los niveles de los umbrales, así como las exenciones previstas por la Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón (Ley 13/2005), actual Decreto Legislativo 1/2007, encuentran su justificación en los objetivos medioambientales y de ordenación del territorio que, presuntamente, perseguiría el IDMGAV", afirmando que los mismos carecen de justificación y son arbitrarios, y que prueba de ello es que la propia Comisión Europea ha señalado que "las justificaciones aportadas por la Diputación General de Aragón "no son convincentes" y que "el nivel del umbral o la elección de actividades exentas no parecen estar respaldadas por ningún estudio u otras pruebas convincentes",



acompañando un estudio elaborado por la Cátedra de Territorio y Medio Ambiente de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid (Informe Unesco).

Por todo ello afirma que el IDMGAV infringe el Derecho de la Unión por cuanto da lugar a ayudas de Estado ilegales, distinguiendo dos situaciones: a) los grandes establecimientos con una superficie de venta por encima de los umbrales aplicables (500 m²), que, o bien no están sujetos al pago del impuesto, o bien se benefician de exenciones; y b) los establecimientos con una superficie de venta por debajo de los umbrales aplicables (500 m²).

Respecto a los primeros, refiere los supuestos de no sujeción de establecimientos con superficie de más 500 m² y de exenciones, y pone de manifiesto que el TJUE deja en manos del órgano jurisdiccional remitente determinar si, efectivamente, las explicaciones ofrecidas por la Diputación General de Aragón -que sostiene que dichos establecimientos tienen un menor impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio que las actividades de los establecimientos comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto en cuestión- serían suficientes para justificar un trato diferenciado a este tipo de establecimientos, siempre a la luz de los objetivos de protección medioambiental y de ordenación territorial perseguidos por la normativa controvertida. Afirmando que la DGA "no ha sido capaz de aportar un solo dato objetivo que permita concluir, por ejemplo, que un establecimiento dedicado a la jardinería o a la venta de vehículos atrae menos desplazamientos en vehículo privado que un hipermercado, o que un establecimiento dedicado a la venta de materiales de construcción o suministros industriales tiene un impacto menor sobre la ordenación del territorio que, por ejemplo, un gran establecimiento dedicado a la venta de artículos de ropa", invocando a estos efectos lo referido por el Director General Adjunto de Ayudas Estatales de la Dirección General de Competencia de la Comisión Europea y el Informe Unesco, añadiendo que a quien corresponde la carga de demostrar que dicha diferenciación está efectivamente justificada por la naturaleza y la economía del sistema de que se trata.

Alega a continuación que los grandes establecimientos comerciales se someten a un marco jurídico cuyo objetivo es la protección del territorio y del medio ambiente, exigiéndose un doble régimen de licencia administrativa, local y autonómica, con las exigencias que conllevan que determinan la inexistencia de efectos negativos al territorio y al medio ambiente, por lo que no se justifica el impuesto en cuestión.

Asimismo, sostiene que La Ley 13/2005 y el Decreto Legislativo 1/2007 dan lugar a ayudas de Estado ilegales a establecimientos comerciales cuya superficie de venta se encuentra por debajo de los umbrales establecidos, alegando que si bien el TJUE razona que la utilización de umbrales basados en la superficie de venta como criterio diferenciador podría estar justificada, ello solo será así, si estos umbrales permiten, efectivamente, diferenciar entre "dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable desde el punto de vista de tales objetivos", afirmando que el umbral de 500 m² aplicable resulta de todo punto arbitrario y carece de justificación objetiva alguna, al no estar respaldado por estudio o prueba convincente, citando a la Dirección de Competencia Comisión Europea y el Informe Unesco.

Como consecuencia de todo ello concluye que la Ley 13/2005 y el Decreto Legislativo 1/2007 resultan incompatibles con el Derecho de la Unión por dar lugar a ayudas de Estado que han beneficiado a los establecimientos comerciales individuales por debajo del umbral de 500 m²; los establecimientos comerciales cuya superficie de venta supera el umbral pero cuya base imponible no supera los 2.000 m²; y los establecimientos comerciales individuales beneficiarios de exenciones por razón de su especialización, por lo que dichos normas deben ser inaplicadas, para lo cual tiene competencia el TSJ, atendida la primacía del Derecho de la Unión, añadiendo que la Ley 13/2005 y el Decreto Legislativo 1/2007 deben ser inaplicados en su totalidad. Así señala que la antijuridicidad afecta a los preceptos que regulan el hecho imponible y los sujetos pasivos, no pudiendo subsistir la ley y el Decreto Legislativo en ausencia de dichos preceptos. Poniendo de manifiesto que una inaplicación meramente parcial -tan sólo del nivel de los umbrales- supondría, de facto, que el mismo sería aplicable a todos los establecimientos comerciales (grandes y pequeños, con independencia de su superficie) de Aragón, con lo quedaría desnaturalizado.

A continuación señala que la ilegalidad y contravención por del Derecho de la Unión de la ley 13/2005 determinaría la del Decreto 1/2007, pues el mismo adolece de los mismos defectos que la ley.

Subsidiariamente, señala que la sentencia del TJUE refuerza la pretensión de nulidad del Reglamento del Impuesto por inconstitucionalidad de la Ley de cobertura y ello por injustificación de los 500 metros cuadrados de superficie como umbral de sujeción y ello por infracción de los artículos 14 y 38 de la Constitución, pues el límite de 500 m² carece de fundamento. Recuerda que la implantación del Impuesto Medioambiental suscito dos problemas: su coincidencia con otras materias imposables -afirmando que de haberse enjuiciado los cuatro impuestos autonómicos sobre grandes establecimientos comerciales en un lapso razonable el pronunciamiento del TC habría sido probablemente distinto- y su efectiva finalidad medioambiental, habiendo señalado el TC sobre esta última que constituye un objetivo constitucionalmente legítimo, si bien lo matiza en



cuanto "se pudiera producir una eventual limitación de la capacidad del legislador autonómico de seleccionar los fines y objetivos a promover, como resultado de la adopción de normativa propia por parte de la Unión Europea", afirmando que se da el caso pues la regulación entraña un régimen de ayudas al Estado incompatible con dicho ordenamiento. En consecuencia estima que se produce la vulneración del principio de libertad de empresa establecido en el artículo 38 CE y del principio de igualdad previsto en el artículo 14 CE, estimando procedente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad.

Por último, lleva a cabo diversas consideraciones con relación a las sentencias de TS de 16 de octubre de 2018. Así señala que dichas sentencias rechazan la disconformidad del IDMGAV con relación al ordenamiento constitucional, y en relación con el ordenamiento comunitario, tras recordar el pronunciamiento del TJUE y el TS, razona lo siguiente:

"Así, de lo pronunciado por el TJUE se desprende inequívocamente que la menor intensidad del impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio de los establecimientos que desempeñen su actividad en el sector de la venta de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados, y de vehículos automóviles; los viveros y el suministro de combustibles y carburantes de automoción ha de ser verificada, pues de no acreditarse una menor intensidad de ese impacto negativo se estaría ante una ayuda de Estado ilegal; y de lo pronunciado por el Tribunal Supremo se desprende con igual claridad que tal verificación procede cuando se combatan jurisdiccionalmente actos concretos de aplicación del impuesto, correspondiendo la verificación al órgano jurisdiccional que conozca del asunto en el que se estén combatiendo dichos actos".

Por ello estima que procede la verificación dispuesta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la STJUE de 26 de abril de 2018, para determinar si la Ley 13/2005, actual Decreto Legislativo 1/2007, da lugar a una ayuda de Estado ilegal a favor de los establecimientos cuya superficie de venta no supere los 500 m² y a aquellos cuya superficie de venta rebase este umbral pero cuya base imponible no supere los 2.000 m², poniendo de manifiesto que la falta de justificación y fundamentación de los umbrales de 500 m² y 2.000 m² pone de manifiesto la necesidad de que los mismos sean verificados en orden a determinar si nos encontramos ante una ayuda de Estado ilegal.

La sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018, sobre dichas cuestiones se expresa en los siguientes términos:

"24 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta no supere los 500 m², a aquellos cuya superficie de venta rebase este umbral pero cuya base imponible no supere los 2 000 m² y a aquellos dedicados a la venta de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados, y de vehículos automóviles, los viveros y el suministro de combustibles y carburantes de automoción.

25 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).

26 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).

27 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).

28 En este contexto, la calificación de una medida fiscal nacional de "selectiva" supone, en un primer momento, identificar el régimen tributario común o "normal" aplicable en el Estado miembro de que se trate y, en un segundo momento, demostrar que la medida fiscal en cuestión supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho régimen común, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (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 57 y jurisprudencia citada).

29 Debe recordarse también que el marco jurídico de referencia a los efectos de apreciar la selectividad de una medida no tiene por qué coincidir necesariamente con los límites del territorio del Estado miembro considerado, sino que puede ser el del territorio en el cual una autoridad regional o local ejerce la competencia que le confiere la constitución o la ley. Así ocurre cuando dicha entidad cuenta con un estatuto jurídico y fáctico que la hace lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas [véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2008, UGT-Rioja y otros, C 428/06 a C 434/06 , EU:C:2008:488 , apartados 47 a 50 y jurisprudencia citada].

30 Sin embargo, no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, una medida que establece una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, y que, en consecuencia, es a priori selectiva, cuando el Estado miembro de que se trate consiga demostrar que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscribe (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 58 y jurisprudencia citada).

31 Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede estar justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen tributario particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de esos objetivos (sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C 88/03 , EU:C:2006:511 , apartado 81).

32 Asimismo debe recordarse que, aun cuando para estimar que una medida fiscal es selectiva no siempre es necesario que tenga carácter excepcional con respecto a un régimen tributario considerado común, el hecho de que tenga ese carácter es muy pertinente para estos fines cuando de ello se deriva que se distinguen dos categorías de operadores que, a priori, son objeto de un trato diferenciado, esto es, los que están comprendidos dentro de la medida de excepción y los que siguen incluidos en el régimen tributario común, pese a que ambas categorías se encuentren en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen (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 77).

33 En cuanto a la normativa controvertida en los litigios principales, debe señalarse, antes de nada, que no se ha discutido ante el Tribunal de Justicia que el marco de referencia territorial debería ser el de la Comunidad Autónoma de Aragón.

34 Si bien el criterio relativo a la superficie de venta no se concibe como excepción formal a un marco jurídico de referencia concreto, lo cierto es que tiene como efecto excluir del ámbito de aplicación de dicho impuesto a los establecimientos comerciales cuya superficie de venta sea inferior al umbral fijado. Así, no se puede distinguir el IDMGAV de un impuesto regional en el que sean sujetos pasivos los establecimientos comerciales cuya superficie de venta supere un determinado umbral.

35 Pues bien, el artículo 107 TFUE , apartado 1, define las intervenciones estatales en función de sus efectos, con independencia de las técnicas utilizadas (sentencia de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates, C 487/06 P, EU:C:2008:757 , apartado 89).

36 Por consiguiente, no cabe descartar a priori que tal criterio pueda favorecer, en la práctica, a "determinadas empresas o producciones" en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1.



37 En este contexto debe determinarse, por tanto, si los establecimientos comerciales que quedan así excluidos del ámbito de aplicación de este impuesto se hallan o no en una situación comparable a la de los establecimientos comprendidos en él.

38 En el marco de este análisis, es importante tener en cuenta que, al no existir normativa de la Unión en la materia, es competencia de los Estados miembros o de las entidades infraestatales que disponen de autonomía fiscal la determinación de las bases imposables y el reparto de la carga fiscal entre los diferentes factores de producción y los diferentes sectores económicos (sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C 106/09 P y C 107/09 P, EU:C:2011:732 , apartado 97).

39 En efecto, como recuerda la Comisión en el apartado 156 de su Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2016, C 262, p. 1), "los Estados miembros son libres para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción [,] [...] de conformidad con la legislación de la Unión".

40 En cuanto al impuesto controvertido en los litigios principales, de lo indicado por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que tiene como objetivo contribuir a la protección del medioambiente y a la ordenación del territorio. Se trata de corregir y de compensar el impacto territorial y medioambiental en el territorio de que se trata 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.

41 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 su superficie de venta, mayor será la afluencia de público, lo que se traduce en efectos negativos sobre el medioambiente. De ello se deriva que es coherente con los objetivos perseguidos un criterio basado en la superficie como el que utiliza la normativa nacional controvertida en los litigios principales para diferenciar entre las empresas según que su impacto medioambiental sea más o menos intenso.

42 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).

43 En cuanto a la determinación del nivel de ese umbral y de los métodos de cálculo de la base imponible, entra dentro del margen de apreciación del legislador nacional y se basa, además, en apreciaciones técnicas complejas sobre las que el Tribunal de Justicia solo puede aplicar un control jurisdiccional limitado.

44 Debe añadirse que el hecho de que la normativa controvertida en los litigios principales no establezca que, a los efectos de calcular el impuesto, procede sumar las superficies de los establecimientos comerciales de los que sea titular un mismo propietario no resulta incoherente con los objetivos perseguidos por el legislador nacional.

45 En estas circunstancias, un criterio de sujeción al impuesto basado en la superficie de venta de la empresa como el controvertido en los litigios principales permite diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable desde el punto de vista de tales objetivos.

46 Por consiguiente, no cabe considerar que la exoneración fiscal de la que disfrutaban los establecimientos comerciales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón cuya superficie de venta es inferior a 500 m² y aquellos cuya superficie de venta rebasa ese umbral pero cuya base imponible no supera los 2 000 m² 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.

47 El órgano jurisdiccional remitente cuestiona también las demás características del impuesto controvertido en los litigios principales. Se pregunta si la exoneración total de la que disfrutaban los establecimientos que desempeñan su actividad en el sector de la venta de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados, y de vehículos automóviles; los viveros y el suministro de combustibles y carburantes de automoción, constituye una ventaja en favor de tales establecimientos.

48 Debe señalarse que tal medida supone una excepción con respecto al marco de referencia constituido por este impuesto específico.

49 La Comunidad Autónoma de Aragón alega, en sus observaciones escritas, que, si bien las actividades de los establecimientos comerciales considerados precisan de grandes superficies de venta, tienen un menor impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio que las actividades de los establecimientos comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto en cuestión.

50 Esta circunstancia puede 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. Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si efectivamente ocurre así en los asuntos de los que conoce.

51 En vista de lo expuesto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta no supere los 500 m² y a aquellos cuya superficie de venta rebase este umbral pero cuya base imponible no supere los 2 000 m². Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen su actividad en el sector de la venta de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados, y de vehículos automóviles; los viveros y el suministro de combustibles y carburantes de automoción, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente".

Conforme a ello concluye en su parte dispositiva declarando:

"2) No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta no supere los 500 m² y a aquellos cuya superficie de venta rebase este umbral pero cuya base imponible no supere los 2 000 m². Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen su actividad en el sector de la venta de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados, y de vehículos automóviles, los viveros y el suministro de combustibles y carburantes de automoción, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente".

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

A partir de estos antecedentes para resolver sobre este extremo del recurso debe hacerse la distinción siguiente:

A.- Exoneración del impuesto en cuanto se refiere al gravamen en atención a la superficie de venta de aquellos establecimientos cuya superficie no supere los 500 m² y aquellos cuya superficie rebase este umbral pero cuya base imponible no supere los 2000 m².

Es patente, como se desprende de la sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018, que esta exención no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, por lo que, en consecuencia, no cabe apreciar aquí ninguna contravención del Derecho Comunitario en orden a declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas.

B.- Exenciones a que hace mención el artículo 33 de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre , coincidente con el artículo 20 de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre .

En este apartado debe considerarse la exposición de motivos de la Ley 13/2005 en cuanto destaca la finalidad del tributo en los siguientes términos:



"El hecho imponible de este impuesto no se construye por referencia a la instalación del establecimiento comercial ni a la actividad económica ejercida en el mismo ni a su titularidad patrimonial ni a la mera utilización del mismo, sino al daño medioambiental que produce la actividad y el tráfico comercial desarrollado en estos establecimientos, que, por contar con grandes áreas de venta al público, ejercen una especial atracción al consumo y provocan un desplazamiento masivo de vehículos particulares, con la negativa incidencia que ello tiene para el medio ambiente y la ordenación del territorio".

Asimismo presentan singular relevancia las conclusiones formuladas por la Abogada General ante el TJUE en los asuntos acumulados C-236/16 y C-237/16, en sus apartados 90 a 96 de su fundamentación jurídica y en los apartados 2 y 3 de la propuesta de resolución:

En los primeros se razona lo siguiente:

"90. Esto exige, antes de nada, examinar más detenidamente el objetivo que persigue la Ley. Como ya se ha señalado en el punto 42 de las presentes conclusiones, el objetivo de la Ley es la protección del medio ambiente, la ordenación territorial y una participación en los costes por parte de las empresas cuya singular capacidad económica se presume -desde un enfoque tipificador- debido al uso de grandes superficies de venta. A ello se añade una cierta "función redistributiva" si se grava más a los operadores con mayor capacidad económica que a los que tienen una capacidad económica menor.

ii) Exención de establecimientos comerciales que son grandes consumidores de espacio en singular medida

91. Por lo que respecta a las exenciones de las que se hace mención en el artículo 20 del TRIMCA, debe tenerse en cuenta que quienes se dedican a la venta de maquinaria, de materiales para la construcción, de mobiliario, de puertas y ventanas, de vehículos automóviles y los viveros para jardinería y cultivos necesitan, debido a su oferta de productos, más superficie de venta y de almacén. A este respecto, en comparación con los grandes establecimientos comerciales que tienen una oferta de productos de menor tamaño, la presunción tipificadora de una mayor capacidad económica a mayor superficie de venta no es del todo pertinente.

92. A esto se añade el hecho de que tales establecimientos comerciales necesitan en especial medida una mayor superficie, de manera que el impuesto les afecta particularmente. Dado que, especialmente en Derecho tributario, debe respetarse el principio de proporcionalidad, el hecho de que el legislador tenga en cuenta esta carga particular es absolutamente razonable (65) y no resulta manifiestamente inadecuado a la luz del objetivo de gravar una singular capacidad económica.

93. También con respecto al objetivo de la protección del medio ambiente debe tenerse en cuenta -frente a la tesis que defiende ANGED- que los sujetos pasivos mencionados, debido a su oferta de productos, no atraen a la misma gran masa de clientes por metro cuadrado que otros establecimientos comerciales. Como regla general, un cliente irá con menos frecuencia a una tienda de ventanas y puertas que a un supermercado de descuento que tenga la misma superficie. En relación con esto, cabe asumir que esta menor afluencia de clientes redundará también en un menor tráfico de proveedores. Los establecimientos comerciales mencionados en el artículo 20 del TRIMCA venden, como regla general, a otras empresas, que compran grandes cantidades pero que, a cambio, frecuentan menos las superficies de venta. No es preciso dilucidar si efectivamente ocurre así. Dado que el legislador nacional tiene que tomar una decisión de pronóstico a este respecto, tal decisión sólo puede controlarse desde el punto de vista de su manifiesta incorrección (sobre el parámetro de control, véase el punto 47 de las presentes conclusiones). Ahora bien, en el presente asunto no se aprecia un error manifiesto de ese tipo.

94. Por lo que respecta al objetivo de la ordenación territorial, a primera vista no se aprecia por qué los establecimientos que venden materiales para la construcción deberían estar exentos, pero esto resulta irrelevante, ya que es suficiente con que la diferencia de trato pueda justificarse con respecto a uno de los objetivos legislativos. Así ocurre, en el presente asunto, por lo que respecta al gravamen en función de la capacidad económica y a la toma en consideración del impacto medioambiental negativo.

95. Únicamente la exención de quienes se dedican a la venta de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados no se explica del todo a primera vista a la luz de los objetivos legislativos mencionados. No se deduce de inmediato por qué tales establecimientos comerciales deberían atraer a un menor tráfico de proveedores o de clientes o reflejar una menor capacidad económica. Ahora bien, corresponde al órgano jurisdiccional remitente (66) decidir si, por esa razón, las tiendas de muebles "normales" y las tiendas de muebles que se mencionan en el artículo 20 TRIMCA se encuentran o no en una situación comparable a tales efectos.

96. Si las tiendas de muebles "normales" y las que se mencionan en el artículo 20 del TRIMCA, teniendo también en cuenta el margen de pronóstico del legislador, son comparables desde el punto de vista fáctico y jurídico con respecto a los objetivos legislativos (impacto negativo sobre el medio ambiente y sobre la ordenación



territorial, vinculación a la capacidad económica en función de la afluencia de clientes y proveedores por metro cuadrado), la presente exención supondría favorecer a los vendedores de muebles exentos. Esta diferencia de trato no estaría justificada por los principios fundadores o rectores del sistema tributario. En tal caso, la norma sería selectiva y equivaldría a una subvención en sentido estricto (véase al respecto el punto 80 de las presentes conclusiones).".

Y la propuesta es:

"2) El artículo 107 TFUE , apartado 1, no puede interpretarse en el sentido de que la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales con una superficie total inferior a 2 000 m² constituye una ayuda de Estado. Lo mismo cabe decir por lo que respecta a la exención del impuesto de la que disfrutaban los establecimientos dedicados a la venta de: a) maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; b) materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; c) viveros para jardinería y cultivos; d) vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación, y e) combustibles y carburantes de automoción.

3) Si la exención del impuesto de la que disfrutaban los establecimientos comerciales dedicados a la venta de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, depende de la comparabilidad respecto de los establecimientos comerciales que, sin ser negocios de ese tipo, venden muebles, extremo sobre el cual corresponde decidir al órgano jurisdiccional remitente."

Es también relevante la sentencia del Tribunal Supremo 50/2019, de 22 de enero (recurso de casación nº 408/2017) dictada en relación con el impuesto equivalente aprobado por el Principado de Asturias, cuyo Fundamento de Derecho cuarto se expresa en estos términos:

"CUARTO.- El supuesto de no sujeción controvertido no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea .

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 " (...) puede(n) 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."

A partir de lo anterior y, en particular, de los razonamientos comprendidos en las conclusiones de la Abogada General debe apreciarse que la exención de que se trata, respecto de los establecimientos enumerados en los preceptos respectivos, encuentra su justificación en que la atribución de una mayor capacidad económica a una mayor superficie de venta no es suficientemente pertinente, a la vez que el principio de proporcionalidad en los términos en que se ha aplicado por el legislador se encuentra razonable, sin que se aprecie un error manifiesto de pronóstico acerca de si los establecimientos exentos venden, como regla general, a otras empresas que frecuentan menos las superficies de venta; asimismo y por lo que respecta a los establecimientos que venden materiales para la construcción, si bien no se aprecia desde el punto de vista de la ordenación territorial la razón de la exención sí se encuentra, por el contrario, en el principio de capacidad económica y en la consideración del impacto medioambiental negativo.

De igual modo, no obstante, los términos en que se expresan las conclusiones, respecto de la venta de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados, este Tribunal no encuentra obstáculo para el mantenimiento de la exención si se advierte que, al igual que en los demás supuestos, no se aprecia tampoco un error manifiesto del legislador al efectuar un pronóstico sobre la afluencia de compradores y su incidencia en el medioambiente.

Finalmente, en el mismo sentido que ya se razona en la citada sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2019 , frente a la justificación del impuesto en el punto de que se trata deducida de las conclusiones de



la Abogada General, la parte recurrente no ha acreditado la improcedencia de la exención por constituir una ayuda de Estado, a partir de la presentación del informe elaborado por la cátedra UNESCO de Territorio y Medio Ambiente, de la Universidad Rey Juan Carlos, coincidente con el que es contemplado en la citada sentencia, cuyos razonamientos en este punto son trasladables al caso presente. En consecuencia esta Sala considera que no debe plantearse nueva cuestión prejudicial ante el TJUE.

CUARTO .- A continuación sostiene la parte recurrente, como motivo de impugnación la infracción del principio de reserva de ley, con exceso de la facultad de desarrollo reglamentario, por el artículo 1.1.2ª de la Orden de 12 de mayo de 2006.

En dicho sentido, tras referir el contenido de los artículos 29.2 y 30 de la Ley 13/2005 (artículos 16.2 y 17 del Decreto Legislativo 1/2007), recuerda que el artículo 49 de la Ley 13/2005 (artículo 52 del Decreto Legislativo 1/2007) establece que el Censo de Contribuyentes del Impuesto se forma a partir de los datos que los sujetos pasivos están obligados a manifestar ante la Administración Tributaria; y tal obligación se concreta, en los supuestos de inicio de la actividad, en la obligación de presentación de una declaración inicial en los términos previstos en el apartado 1 y en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 50 de la Ley 13/2005 (artículo 53 del Decreto Legislativo 1/2007), señalando el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 50 de la Ley 13/2005 (artículo 53.2, párrafo segundo, del Decreto Legislativo 1/2007) que "reglamentariamente se establecerán los documentos y justificantes que acrediten fehacientemente la veracidad y exactitud de los datos declarados por los sujetos pasivos y que deberán acompañarse a la declaración inicial o, en su caso, complementaria de los mismos", y habiendo dispuesto el párrafo primero del apartado 1 del artículo 1 de la Orden de 12 de mayo de 2006 que están obligados a presentar la declaración inicial de datos los sujetos pasivos del Impuesto, exonerando en su excepción segunda de tal obligación a "los titulares de los establecimientos cuya superficie total computable a efectos de la base imponible del impuesto sea inferior a 2.000 metros cuadrados", disposición que excede la habilitación legal incurriendo en un supuesto de infracción del principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 31.3 CE y especificado en el artículo 8.h) LGT , por lo que afirma que dicho precepto debe reputarse nulo de pleno derecho por infracción del artículo 31.3 CE , en conexión con el artículo 8.h) LGT ; y por infracción de los artículos 49 y 50 de la Ley 13/2005 (artículos 52 y 53 Decreto Legislativo 1/2007).

Al respecto debe señalarse que para que pueda ser examinada y, eventualmente estimada una impugnación indirecta de una norma reglamentaria resulta preciso que la misma haya sido aplicada por el acto que es objeto directo de impugnación y, además, que de la aplicación de la misma dependa la decisión sobre la conformidad o no a derecho del acto recurrido, y ese no es el supuesto del caso enjuiciado, puesto que el artículo 1.1.2ª de la Orden de 12 de mayo de 2006 fue derogado por la disposición derogatoria del Decreto 1/2007, de 16 de enero, del Gobierno de Aragón , por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo Parcial de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en Materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, para la aplicación de los Impuestos Medioambientales, que dispone en sus apartados 1 y 2 que "1. Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en el presente Decreto y en el Reglamento aprobado por el mismo.- 2. En particular, queda derogada la Orden de 12 de mayo de 2006, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se dictan las disposiciones necesarias para la aplicación, durante el primer período impositivo, de los Impuestos Medioambientales creados por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, y se aprueban los modelos de declaración censal, pagos fraccionados y autoliquidación, excepto su disposición adicional segunda y los modelos aprobados en la misma, que mantendrán su vigencia en tanto no sean derogados expresamente" -habiendo sido, además, el precepto declarado nulo por las sentencias de este Tribunal 582 y 583/2013, de 27 de diciembre, recursos 323 y 324/2006 , seguida por otras posteriores-. Por tanto, debe rechazarse la referida impugnación indirecta de la Orden de 12 de mayo de 2006.

QUINTO .- Afirma igualmente la parte recurrente la disconformidad con el ordenamiento jurídico del Decreto 1/2007, en relación con el régimen reglamentario de los obligados tributarios.

En dicho sentido, se remite a la alegada inseguridad jurídica en la formulación del hecho imponible, añadiendo que el artículo 39.1 Decreto Legislativo 1/2007 identifica al obligado tributario con el sujeto pasivo, de suerte que es éste, es decir, la persona o entidad que propicie el daño medioambiental, quien queda obligado al cumplimiento de las obligaciones formales y materiales inherentes a la correspondiente relación jurídico-tributaria, de forma, continúa señalando, que el vicio arraigado en la formulación del hecho imponible del IDMGAV impide identificar con seguridad la conexión entre el presupuesto de hecho configurador de aquél y el sujeto pasivo u obligado tributario, generándose, así, una situación de manifiesta inseguridad jurídica contraria al artículo 9.3 CE ; concluyendo, que en la medida en que los artículos 4 , 9 y 12 del Reglamento del IDMGAV reproducen el esquema del Decreto Legislativo 1/2007 en lo referente a la atribución de las



obligaciones de presentación de declaraciones, de práctica de autoliquidaciones y de realización de pagos fraccionados, el aludido vicio afecta también a los citados preceptos, todos los cuales deben ser reputados como infractores del mencionado principio de seguridad jurídica, remitiéndose a lo razonado con relación en el fundamento jurídico segundo de su demanda.

Al respecto cabe señalar que dichas alegaciones están íntimamente ligadas a lo razonado en la demanda con relación al hecho imponible -de ahí incluso su remisión a lo alegado al respecto en el fundamento jurídico segundo de su escrito de demanda-, habiéndose rechazado en el fundamento de derecho segundo de esta sentencia la invocada vulneración, en la configuración de dicho hecho imponible, del principio de seguridad jurídica, por lo que a lo allí razonado nos remitimos.

Por otra parte, señalar que, concretada la impugnación del Decreto 1/2007 a los artículos 4 , relativo a los obligados a la presentación de la declaración censal; 9 que regula la información censal complementaria; y 12 que regula los obligados a realizar pagos fraccionados y presentar autoliquidación, en modo alguno se justifica en qué medida dichos preceptos afectan a las autoliquidaciones cuya rectificación se insta por la parte recurrente, por lo que la impugnación indirecta pretendida no resulta procedente.

SEXTO .- Sostiene, por último, la parte recurrente la disconformidad con el ordenamiento jurídico del Decreto 1/2007 en relación con el régimen reglamentario de la deducción por inversiones.

Alega, en este extremo, el recurrente que el artículo 54.1 del Decreto Legislativo 1/2007 , en su consideración del IDMGAV como un tributo de carácter extrafiscal y fin medioambiental, regula una deducción por inversiones del siguiente tenor: "La cuota tributaria íntegra de cada impuesto podrá ser objeto de deducción, hasta el límite del 30% de su importe, por la realización de inversiones en bienes o derechos del inmovilizado material o inmaterial situados o destinados dentro del ámbito de aplicación del impuesto dirigidas a la adopción de medidas preventivas, correctoras o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón"; y en desarrollo de este precepto el art 24.2 del Reglamento entiende dirigidas a esta finalidad "las que vayan dirigidas a incorporar mejoras en el tráfico de vehículos o, en general, a reducir el impacto medioambiental de los automóviles de uso particular, así como las que vayan dirigidas al ahorro energético y a minimizar la producción de residuos".

Afirma el recurrente que son inimaginables las medidas que puede adoptar un potencial sujeto pasivo del IDMGAV para reducir el impacto medioambiental de los automóviles de uso particular, ya que estas solo pueden adoptarse por la autoridad competente y además el foco contaminante está en los vehículos no en la gran área de venta y no se identifica la conexión entre el objeto del impuesto y el consumo de energía o la producción de residuos, por lo que el precepto del art 24.2 c) del Reglamento es de imposible aplicación, no estando previsto mecanismo que permita a los potenciales sujetos pasivos adoptar medidas preventivas o correctoras del daño medioambiental supuestamente causado.

Dando respuesta a este extremo, debemos señalar que la redacción del precepto del que parte en este punto el recurrente, es la misma que la del artículo 42.1 de la ley 13/2005 que examinó el Tribunal Constitucional en la sentencia 96/2013 , en su Fundamento Jurídico Octavo señala:

"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 inmateral) de una reducción en la cuota, cuya finalidad es estimular al sujeto pasivo para realizar conductas protectoras del ambiente, entre las cuales, como pone de relieve la representación procesal de las Cortes y la Diputación General de Aragón, se encuentra la puesta a disposición de los clientes de sistemas de transporte colectivo, total o parcialmente financiado por las grandes áreas de venta, o incluso los sistema de venta on line combinados con la entrega a domicilio de la compra, soluciones que posibilitarían una menor contaminación derivada del uso de vehículos y una menor ocupación de las infraestructuras públicas viarias, redundando en una reducción en los efectos colaterales que esta actividad económica provoca sobre el entorno natural y territorial".

De forma que el propio Tribunal Constitucional en la sentencia refiere medidas que pueden adoptar los potenciales sujetos pasivos del impuesto para reducir el impacto medioambiental, y menciona en concreto la posibilidad de financiar total o parcialmente medios de transporte colectivo o la venta *on line* combinada con entrega a domicilio, como "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".

Hay medidas, por tanto, que pueden preverse y no dependen únicamente de la autoridad competente. La utilización de medios de transporte colectivo limita el volumen de tráfico de vehículos particulares hacia estas grandes áreas, y existen otras medidas también apuntadas por la sentencia constitucional, como sistemas de venta *on line* combinados con entrega a domicilio de la compra, que también pueden limitar el tráfico de proveedores hacia las grandes áreas de venta.

Por tanto, dicho motivo de impugnación debe ser igualmente desestimado.

SÉPTIMO .- En atención a lo hasta aquí expuesto, han de estimarse ajustadas a derecho tanto las resoluciones que desestiman las solicitudes de rectificación de pagos fraccionados, como las resoluciones de la Junta de Reclamaciones Económico Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón por las que se desestiman las reclamaciones interpuestas contra ellas.

OCTAVO .- No obstante la procedente desestimación del recurso interpuesto y siendo evidentes, tal y como se ha puesto de manifiesto en los precedentes fundamentos de derecho, la existencia de dudas de hecho y derecho en la aplicación de las normas, no se estima procedente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 LJ , tras la reforma llevada a cabo por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, hacer especial pronunciamiento en cuanto a costas.

FALLAMOS

PRIMERO.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 38 del año 2017, interpuesto por **EL CORTE INGLÉS, S.A.** , contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de la presente resolución.

SEGUNDO.- No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del artículo 89 del citado texto legal .

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