

ENCAJE DEL IMPUESTO CATALÁN SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES DENTRO DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Irene Rovira Ferrer

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Oberta de Cataluña

Recibido: Septiembre, 2016.

Aceptado: Octubre, 2016.

RESUMEN

A pesar de que el Tribunal Constitucional ha reconocido la viabilidad de la mayor parte de los impuestos autonómicos españoles sobre grandes establecimientos comerciales, surgen algunas dudas acerca de su respeto al Derecho de la Unión Europea. De hecho, la propia Comisión Europea ha puesto en entredicho su procedencia, motivo por el que ha instado a España a realizar los pertinentes análisis y proceder a su modificación o supresión. En consecuencia, ante la gravedad de las consecuencias que podrían tener lugar, Comunidades como Navarra, La Rioja y Canarias ya han decidido suprimir sus respectivos tributos, si bien otras, como Cataluña, han decidido mantenerlo (lo que ha llevado al Tribunal Supremo a presentar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que se pronuncie al respecto). Así, el objetivo principal del presente trabajo consiste en realizar un análisis del cumplimiento general del Derecho de la Unión Europea por parte del Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales creado por Cataluña, destacando los principales problemas observados y aportando potenciales modificaciones al respecto.

Palabras clave: Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, Unión Europea, Ayudas de Estado, Libertades europeas.

THE CATALAN TAX ON LARGE COMMERCIAL ESTABLISHMENTS IN THE EUROPEAN UNION LAW

Irene Rovira Ferrer

ABSTRACT

Although the Spanish Constitutional Court has recognized the viability of the most regional taxes on large commercial establishments, some doubts about their respect for the European Union law arise. In fact, the European Commission has challenged their feasibility, requiring Spain to make the necessary analysis and the corresponding modifications or deletions. Consequently, in view of the possibility of serious consequences, some Autonomous Communities that have this tax have already agreed to abolish it, but other ones, like Catalonia, have decided to keep it. Thus, the main objective of this paper is to analyse if the tax on large commercial establishments created by Catalonia respects the European law, pointing out the main problems detected and proposing eventual modifications.

Keywords: Tax on large commercial establishments, European Union, State aid, European freedoms.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LIMITACIONES EUROPEAS A LA POTESTAD AUTONÓMICA PARA CREAR TRIBUTOS PROPIOS. 3. COMPATIBILIDAD DE LA FINALIDAD DEL IMPUESTO Y LA AFECTACIÓN DE SU RECAUDACIÓN. 4. COMPATIBILIDAD DEL HECHO IMPONIBLE Y LOS SUJETOS PASIVOS. 5. COMPATIBILIDAD DE LA BASE IMPONIBLE. 6. COMPATIBILIDAD DE LA BASE LIQUIDABLE. 7. COMPATIBILIDAD DE LAS BONIFICACIONES A LA CUOTA TRIBUTARIA. 8. COMPATIBILIDAD DE LAS EXENCIONES. 9. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

Con el fin de gravar el establecimiento de grandes superficies con fines comerciales, Cataluña creó el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC) a través de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (LIGEC), abordando su posterior desarrollo el Reglamento del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (RIGEC), aprobado por el Decreto 342/2001, de 24 de diciembre.

Sin embargo, y a pesar de que su constitucionalidad fue reconocida por el Tribunal Constitucional (TC) (1), su procedencia a nivel europeo ha sido cuestionada, no sólo por su estrecha relación con la normativa general sobre grandes establecimientos (que, en el caso de Cataluña, ha sido declarada parcialmente contraria a la libertad de establecimiento por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE–), sino también por poder integrar ayudas de Estado y vulneraciones al resto de libertades europeas fundamentales.

De hecho, a raíz de la denuncia interpuesta por la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) ante la Comisión Europea, así lo puso de manifiesto el examen preliminar llevado a cabo por la propia Comisión de conformidad con el Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del art. 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (ayudas estatales), cuyo Director General Adjunto de Ayudas Estatales de la Dirección General de la Competencia, el 28 de noviembre de 2014, envió una carta a los Secretarios de Estado de Economía y de Comercio del Gobierno de España donde rogaba «encarecidamente» al Estado que, en tanto que el impuesto podía contener medidas susceptibles de ser consideradas ayudas de Estado y, por consiguiente, contrarias al art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), todas aquellas Comunidades Autónomas (CCAA) que lo hubieran establecido realizaran el pertinente análisis y procedieran a su modificación o supresión.

Asimismo, advertía de las posibles gravosas consecuencias que, de no ser así, podría acarrear el inicio de un procedimiento de investigación formal (por cuanto, en caso de acabar con una decisión negativa –entendiendo las medidas objeto de análisis incompa-

(1) STC 122/2012, de 5 de junio.

tibles con el Derecho de la Unión Europea (UE) y prohibiendo su aplicación-, la Comisión podría exigir la recuperación de las ayudas que ya se hubieran desembolsado, con los pertinentes intereses, a los beneficiarios—pudiendo recurrir al TJUE en caso de incumplimiento—, lo que ha llevado que tres de las seis CCAA que habían instaurado el impuesto ya lo hayan suprimido (Navarra, La Rioja y Canarias) (2).

No obstante, Cataluña, Asturias y Aragón siguen apostando por su mantenimiento, lo que no deja de ser una prueba del conflicto que actualmente se plantea entre la autonomía de las entidades subnacionales (en este caso, las CCAA) y el hecho de que sea el Estado quien deba responder ante la UE (3). De todos modos, cierto es que son constantes las presiones para su derogación, como lo demuestra, sin ir más lejos, la cuestión prejudicial que el propio Tribunal Supremo (TS) ha presentado una ante el TJUE solicitándole que se pronuncie sobre la viabilidad de cada uno de ellos.

En concreto, TS ha presentado dicha cuestión prejudicial a través de tres Autos de 10 de marzo de 2016 (Rec. n.º 3463/2014 —relativo al impuesto asturiano—; 3797/2012 —referente al impuesto catalán— y 951/2014 —en relación con el impuesto aragonés—), preguntando básicamente si la existencia de cada uno de estos tributos, teniendo en cuenta su configuración, resulta contraria a los arts. 49 y 54 del TFUE (que, entre otras, prohíben las restricciones a la libertad de establecimiento de las sociedades) y si determinados supuestos de no sujeción y de exenciones totales o parciales son susceptibles de ser considerados ayudas de Estado conforme al art. 107 del TFUE.

Sin embargo, aunque el TS tiene dudas acerca de la viabilidad de los impuestos en los tres casos, la complejidad que entraña el tributo catalán es claramente superior, ya no solo por su relación con la mencionada normativa general sobre grandes establecimientos y el singular diseño de algunos de sus elementos (como el hecho de dejar fuera de tributación a los establecimientos colectivos con independencia de su superficie), sino también por plantear dudas acerca del alcance temporal que tendría una eventual decisión de vulneración del art. 107 del TFUE (al existir una carta de 2 de octubre de 2003 que el Director de Ayudas de Estado de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea envió a la Representación del Reino de España ante la UE por la que comunicaba que daba archivo a la investigación abierta contra el impuesto de Cataluña tras considerar que no había razones para continuarla con base en las disposiciones europeas sobre ayudas estatales —si bien no basó su decisión en la configuración de los supues-

(2) En concreto, constaba en la mencionada comunicación que, «tras el análisis preliminar y sobre la base de la información actualmente disponible, nos planteamos considerar la exención concedida a los pequeños comercios minoristas y a determinados establecimientos especializados como ayuda estatal incompatible», recordando que si ello se confirma, «varios miles de pequeños y medianos minoristas podrían verse obligados a pagar el impuesto del que están exentos desde la entrada en vigor del mismo».

(3) De hecho, como recalca TRAVERSA, es justamente por ello que las instituciones de la UE deberían tener en cuenta de forma adecuada la división interna de responsabilidades, estableciendo, por ejemplo, un diálogo institucional directamente con los organismos locales o regionales competentes y considerarles incluso corresponsables (por cuanto su poder normativo, en el caso de las CCAA, también debe respetar de forma íntegra las obligaciones dimanantes del Derecho de la UE), aunque, a fin de garantizar la eficacia de la legislación de la UE y el control de su aplicación, sin que ello implique una disminución de la responsabilidad del Estado miembro en su conjunto. Y es que, como concluye, el ejercicio de las competencias autónomas de tales entidades (es decir, el derecho a adoptar libremente normas vinculantes), no puede ser disociado de la responsabilidad, es decir, de la obligación de soportar las consecuencias jurídicas, políticas o presupuestarias que deriven de la aplicación de las reglas que aprueben a los destinatarios. (Edoardo TRAVERSA: «Implementation of Regional Taxing Powers and EU Law: Recent Cases and Future Challenges», en *Fiscal Federalism in the European Union*, Lacier, Bruselas, 2012, pp. 57-80, pp. 78-79).

tos de no sujeción y exención que ha planteado el TS en la cuestión prejudicial sino en considerar que los ingresos provenientes del tributo no habían sido ni serían destinados en ningún caso a ayudas específicas para empresas comerciales en particular ni a un sector de actividad concreto—) (4).

Así pues, considerando la complejidad que entraña el tributo creado por el Parlament de Cataluña y la escasa bibliografía que aborda su viabilidad desde el punto de vista europeo, reviste de sumo interés la realización de un estudio completo al respecto, tanto para valorar su compatibilidad con el Derecho de la UE como para detectar las modificaciones que, en su caso, resultarían necesarias.

Por consiguiente, resulta más que justificada la elaboración del presente trabajo, el cual, además de analizar la viabilidad del impuesto partiendo de sus finalidades, valorará los problemas que puede generar la actual afectación de su recaudación y la procedencia de las diferencias de trato que se observan en diversos de sus aspectos y elementos (concretamente, en el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, la base liquidable, las bonificaciones a la cuota y las exenciones).

2. LIMITACIONES EUROPEAS A LA POTESTAD AUTONÓMICA PARA CREAR TRIBUTOS PROPIOS

Antes de entrar en el concreto análisis del IGEC, procede delimitar los puntos del Derecho de la UE susceptibles de vulneración, o, en otras palabras, enumerar los límites a la potestad autonómica para crear impuestos propios provenientes del mismo (ya que, conforme a los arts. 93 y 96 de la CE, también forma parte de nuestro ordenamiento jurídico).

Así, además de las directrices previstas sobre determinadas materias y las reglas de armonización en el ámbito de la imposición indirecta, estos límites se centran especialmente en la «Libre circulación de mercancías» y la «Libre circulación de personas, servicios y capitales» (Títulos II y IV del TFUE), prohibiéndose cualquier tipo de restricción al libre intercambio de productos, al libre establecimiento de personas (físicas y jurídicas), a la libre prestación de servicios y al libre movimiento de capitales (5).

(4) En este sentido, señalaba expresamente que «los ingresos provenientes de dicho tributo no serán destinados en ningún caso a ayudas específicas para empresas comerciales sino a la financiación de infraestructuras de equipamiento municipal y de urbanismo comercial, al desarrollo de planes de actuación y dinamización comercial así como al desarrollo de planes de actuación medioambientales. Los ingresos obtenidos con la recaudación del impuesto sobre grandes superficies comerciales no favorecerán a ninguna empresa en particular o a un sector de actividad concreto sino que persiguen un objetivo de interés general, benefician al conjunto de la sociedad y no puede considerarse que favorezcan a un tipo determinado de empresas, más concretamente al pequeño comercio urbano». Asimismo añadía que «las autoridades españolas han asegurado a los servicios de la Comisión que la Generalidad de Cataluña no ha financiado en ningún caso ayudas a empresas comerciales con cargo a los fondos recaudados en base al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales», por lo que concluía que «por estas razones, y a la vista de las informaciones disponibles actualmente, los servicios de la Dirección General de Competencia consideran que no hay razones para continuar la investigación en base a las disposiciones sobre ayudas estatales del Tratado CE».

(5) Al respecto, parece el IGEC únicamente resultará susceptible de plantear conflictos respecto a la libertad de circulación de mercancías y de establecimiento de empresas, si bien, respecto a la primera, la eventual restricción no sería en relación con los obstáculos arancelarios o exacciones de efecto equivalente (ya que no recae sobre la importación de los productos sino sobre las superficies de venta), sino más bien por lo que se refiere a las restricciones cuantitativas a los intercambios y medidas de efecto equivalente. Sin embargo, teniendo en cuenta que su aplicación no distingue entre la nacionalidad de las empresas ni entre el país de procedencia de los diferentes productos, tampoco parece que así sea.

Asimismo, y junto a la protección de la libre competencia como valor fundamental, otra de las importantes limitaciones europeas es la prohibición de las denominadas «ayudas de Estado», las cuales define el art. 107 del TFUE como «las ayudas concedidas por el Estado o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma que, favoreciendo algunas empresas o producciones, falseen o amenacen con falsear la competencia» (6).

En palabras del propio TJUE, tendrán tal consideración las «ventajas otorgadas por las autoridades públicas que, bajo cualquier forma, falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones» (7), añadiendo la Comisión Europea que en nada importará que la ayuda sea activa (como puede ser una subvención) o consista en «la eliminación de una carga que en caso contrario se debería soportar, independientemente de que dicha medida sea directamente aplicada por las empresas beneficiarias» (8).

Así pues, como resume GARCÍA NOVOA partiendo de un concepto amplio, las ayudas que quedan prohibidas por el Derecho de la UE son las selectivas, es decir, aquellas que favorezcan a unas empresas en detrimento de otras (9) (lo cual, en el ámbito tributario, podrá venir producido por la imposición discriminada de un tributo que a la práctica coloque a determinados sujetos en una posición de ventaja respecto de sus competidores) (10).

Además, en nada importará que tales tributos provengan del propio Estado o de cualquiera de sus poderes territoriales, es decir, que también los tributos propios de las diferentes CCAA (como es, en este caso, el IGEC) quedan íntegramente sujetos al respeto de tal limitación (11).

En concreto, para un mayor desarrollo de tales medidas en el caso que nos ocupa, procede acudir a la *Comunicación de la Comisión Europea relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (98/C 384/03)*, la cual destaca que se considerarán ayudas de Estado las medidas fiscales que reúnan los siguientes cuatro requisitos (12):

(6) Como destacan CALDERÓN PATIER y GONZÁLEZ LORENTE, las ayudas de Estado son el mecanismo por el cual la UE controla la discrecionalidad de la política fiscal de los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, pues, a diferencia del ámbito de la imposición indirecta, no tiene reconocidas competencias de armonización. (Carmen CALDERÓN PATIER y Álvaro GONZÁLEZ LORENTE: «Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros», *Crónica Tributaria*, núm. 115, 205, pp. 59-69, p. 61).

(7) STJUE *Italia/Comisión*, C-173/73, EU:C:1974:71, apartado 26.

(8) Comunicación de la Comisión, efectuada en virtud del apartado 5 del artículo 6 de la Decisión nº 2496/96/CECA (código de ayudas a la siderurgia), dirigida a los demás Estados miembros y a los terceros interesados y relativa a la ayuda que el Gobierno español concede a las empresas localizadas en España que realicen actividades de exportación o que produzcan en el extranjero, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) de 31 de octubre de 1997 con referencia C 329/4.

(9) César GARCÍA NOVOA: «El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios», *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 46, 2013, pp. 104-134, pp. 130 y 131.

(10) Al respecto, véase, entre otras, la STJUE *Ministerio de Defensa y Navantia/Consello de Ferrol*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, apartado 23, donde se señala expresamente que «una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado».

(11) En este punto, véase la STJUE *Alemania/Comisión*, 248/84, ECLI:EU:C:1987:437, apartado 17, el cual contempla que, con independencia del ente otorgante, lo importante es que las ayudas se financien con cargo a los recursos públicos.

(12) Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, publicada en el DOUE de 10 de diciembre de 1998 con referencia 1998/C 384/03, apartados 8 a 12.

- Criterio de ventaja: La medida debe ofrecer a sus destinatarios un beneficio que aligere los gravámenes que, por regla general, se imponen al presupuesto de una empresa, es decir, debe reducir su carga fiscal (minorando la base imponible –con deducciones, por ejemplo, excepcionales–, reduciendo o eliminando la cuantía del impuesto –como podría ser mediante exenciones–, etc.).
- Criterio de recursos del Estado: La ventaja debe ser concedida por el Estado miembro o sus entidades regionales o locales mediante sus fondos propios, considerando que una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos públicos en forma de gastos fiscales.
- Criterio de alteración de los intercambios: La medida debe afectar a la competencia y los intercambios entre los Estados miembros, por lo que siempre se parte de la base de que el beneficiario ejerce una actividad económica (independientemente de su estatuto jurídico o de su modo de financiación). Sin embargo, respecto a la afectación de los intercambios entre los Estados miembros, señala la Comisión que existe reiterada jurisprudencia en la que se entiende cumplida desde el momento en que la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de tales intercambios y la medida consolide la posición de esta empresa frente a otras competidoras, siendo irrelevante que la ayuda sea relativamente escasa, que el beneficiario tenga una talla modesta o posea una cuota muy reducida del mercado comunitario (13), así como el hecho de que no tenga incluso una participación activa en las exportaciones (14) o de que exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad (15).
- Criterio de selectividad: La medida debe ser específica o selectiva, en el sentido que, en palabras del TFUE, favorezca sólo a «determinadas empresas o producciones» (ya sea por una previsión normativa o derivada de una práctica discrecional por parte de la Administración tributaria). Así, debe comportar una diferencia en la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas (en el presente caso, tomando como referencia el ordenamiento tributario catalán) (16), por lo que conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable y, a continuación, examinar si supone una excepción al mismo. Además, no debe encontrarse justificada por la naturaleza o la economía del sistema, lo que procederá, según criterio de la Comisión, «si deriva directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión» o también, en opinión del TJUE, cuando resulte necesaria para la lógica interna del funcionamiento del sistema tributario o para la eficacia de éste (17).

(13) STJUE *España/Comisión*, C-278/92, C-279/92 y C-280/92, ECLI:EU:C:1994:325, apartado.

(14) STJUE *Francia/Comisión*, C-102/87, ECLI:EU:C:1988:391, apartado 19.

(15) STJUE *Bélgica/Comisión*, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, apartado 43.

(16) Al respecto, conviene destacar que, desde la STJUE *Portugal/Comisión*, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, apartado 39, el TJUE consideró que el marco legal de referencia que debía considerarse en este punto cuando la medida proviniera de una entidad infraestatal debía ser el de la misma y no el nacional, siempre que dicha entidad contara con autonomía institucional, procedimental y económica (como es el caso de Cataluña).

(17) Véase, entre otras, la STJUE *Ministerio de Defensa y Navantia/Conselho de Ferrol*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, apartado 44; o la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada), T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, EU:T:2002:59, apartado 6. Por ello, PASCUAL GONZÁLEZ ha concretado que tampoco serán constitutivas de ayudas estatales las medidas de pura técnica fiscal, como es el caso de las disposiciones destinadas a evitar el fraude fiscal o la doble imposición (Marcos Manuel PASCUAL GONZÁLEZ: «Aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado a las medidas de naturaleza fiscal», *Revista de información fiscal*, núm. 40, 2000, pp. 38-52, pp. 48 y 49).

Sin embargo, el art. 108.2 del TFUE señala una serie de ayudas de Estado que, aun teniendo tal consideración, deberán admitirse en todo caso (18), añadiendo el apartado 3 otro listado que, en su caso, se podrán admitir (19). No obstante, esta última enumeración resulta ampliable por decisión del Consejo a propuesta de la Comisión, y en este punto, haciendo uso de la habilitación que también preveía el art. 88.3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCCE), conviene destacar el Reglamento (CE) n° 994/98 del Consejo, de 7 de mayo de 1998, sobre la aplicación de los actuales arts. 107 y 108 del TFUE a determinadas categorías de ayudas estatales horizontales (modificado por el Reglamento (UE) n° 733/2013 del Consejo, de 22 de julio de 2013). Así, dicho Reglamento faculta a la Comisión para declarar compatibles con el mercado común, bajo determinadas condiciones, una serie de ayudas, entre las que se encuentran, por lo que a este estudio interesa, las previstas en favor de las pequeñas y medianas empresas (PYME) y la protección del medioambiente (motivos que podrían justificar la procedencia del IGEC).

En consecuencia, y tras la aprobación de diferente normativa a tal efecto, la Comisión decidió elaborar un único Reglamento en el que se aglutinara la experiencia acumulada y se simplificara y armonizara la regulación al respecto (es decir, un reglamento general de exención por categorías), aprobando así el Reglamento (CE) n° 800/2008, de 6 de agosto de 2008, por el que se declararon determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común (es decir, estableciendo las condiciones en las que los Estados pueden conceder ayudas dentro de los ámbitos señalados —previéndose las relativas a las PIME en los arts. 15, 26 y 27 y las relacionadas con la protección del medioambiente en los arts. 17 a 25—).

No obstante, y aunque en el análisis del IGEC se deberán tener en cuenta tales consideraciones, también conviene remarcar que se admitirán en todo caso las ayudas que cumplan los criterios de la denominada *regla de minimis*, las cuales, a causa de su reducido importe, se considera que no tienen repercusiones apreciables sobre los intercambios comerciales y la competencia entre Estados miembros. Y en concreto, con carácter general, el Reglamento (UE) n° 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, fija dicha cuantía en 200.000 euros, siempre para una única empresa y durante cualquier período de tres ejercicios fiscales (20).

Sin embargo, teniendo en cuenta las condiciones de los sujetos pasivos sobre los que recae el IGEC, parece poco probable que todas las eventuales previsiones del impuesto

(18) Al respecto, las ayudas que se permitirán en todo caso son las de carácter social concedidas a los consumidores individuales (siempre que no se otorguen con discriminaciones basadas en el origen de los productos), las destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales u otros acontecimientos excepcionales y las previstas para compensar las desventajas económicas derivadas de la división de Alemania con el fin de favorecer la economía de determinadas regiones del país (aunque se prevé expresamente que la admisión de estas últimas es de carácter temporal).

(19) Concretamente, éstas son las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones especialmente necesitadas (ya sea por tener un nivel de vida anormalmente bajo, una grave situación de subempleo o por la situación estructural, económica y social de Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Martín, las Azores, Madeira y las Islas Canarias), las tendentes a fomentar la realización de un importante proyecto de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, y, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común, las ayudas para facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas y las destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio.

(20) Importe que es de 100.000 euros si la ayuda es concedida a una empresa que opera en el sector del transporte de mercancías por carretera por cuenta ajena.

susceptibles de ser consideradas ayudas de Estado puedan ampararse bajo dicha *regla de minimis* (21), sin olvidar en este punto que dicho límite se predica respecto de todas las ayudas de *minimis* de las que pueda ser beneficiaria cada empresa (22).

En cualquier caso, conviene subrayar la importancia de que, ante la más mínima duda de que una determinada medida pueda ser considerada ayuda de Estado, se empleen todos los recursos y esfuerzos posibles con el fin de resolver tal cuestión, pues las consecuencias de aplicarla y de que acabe siendo declarada contraria al Derecho de la UE son realmente gravosas (en tanto que, además de tener que recuperarse la ayuda ilegal, deberán exigirse los intereses por el periodo de ilegalidad y el Estado podría tener que reparar los daños y perjuicios exigidos por los competidores u otros terceros) (23).

Así pues, a grandes rasgos, estas son las previsiones generales procedentes de la UE susceptibles de limitar la potestad autonómica de crear impuestos propios, por lo que en ellas se centrará el análisis objeto de este estudio en relación con el IGEC.

3. COMPATIBILIDAD DE LA FINALIDAD DEL IMPUESTO Y LA AFECTACIÓN DE SU RECAUDACIÓN

La primera cuestión que debe analizarse a la hora de valorar el respeto del Derecho de la UE por parte del IGEC es su finalidad, no sólo porque sea necesaria para configu-

(21) A modo de ejemplo, como se verá, téngase presente que una de las medidas del IGEC susceptible de ser considerada ayuda de Estado es la exención de establecimientos destinados determinadas actividades. Y al respecto, según GUTIÉRREZ GRAELLS y LORENZO GRAELLS, un ejercicio teórico sobre la cuantía de los distintos IGEC autonómicos revela que, en el caso de Cataluña, la cuota que correspondería a un gran establecimiento con una superficie de venta de 6.500 m² (considerando que la superficie media de los establecimientos sujetos en dicha Comunidad es de 6.527 m²) es de 80.333€, mientras que, para un establecimiento con una superficie de venta de 10.000 m², la cuota sería de 150.607€. (Inmaculada GUTIERREZ GRAELLS y Patricia LORENZO GRAELLS: «El impuesto sobre grandes superficies: análisis económico de su justificación e implicaciones», en *Los Impuestos sobre los Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC): un análisis jurídico y económico*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pp. 119-152, pp. 130 y 131).

(22) Limitación que se eleva a 500.000 si se acumula con una de las ayudas de *minimis* concedidas a empresas que prestan servicios de interés económico general previstas por el Reglamento (UE) n^o 360/2012 de la Comisión, de 25 de abril de 2012.

(23) Además de las previsiones del TFUE, así lo señala la Comisión (véase un análisis detallado en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales, publicada en el DOUE de fecha 9 de abril de 2009, referencia 2009/C 85/01). Y es que, a pesar de que en este caso se trataría de una ayuda en forma de beneficio fiscal, la Comisión ha dejado claro que la cuantía que se debería recuperar «se calcula comparando el impuesto efectivamente pagado y el que se debería haber pagado si se hubiese aplicado la norma correspondiente», añadiendo que «a esta cuantía de base habrá que sumar los intereses que se adeuden» (ya que de este tipo de medidas se desprende una «ventaja que no difiere de una subvención y como tal hay que considerarla») –Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, publicada en el DOUE de 10 de diciembre de 1998 con referencia 1998/C 384/03, pp. 5 y 6–). Para un mayor desarrollo del proceso general de recuperación y de los problemas que plantea especialmente en el ámbito fiscal, véase Juan Miguel MARTÍNEZ LOZANO: «Los procedimientos de recuperación de las ayudas de Estado. Los problemas que plantea la ejecución de la decisión de la Comisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero», *Cuadernos de Formación. Colaboración*, núm. 37, Vol. 11, 2010, pp. 211-226 y Anna ORTEGA GÚFO: «La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España», *Cuadernos de Formación. Colaboración*, núm.11, Vol. 15, 2012, pp. 101-123.

rar y analizar mejor el resto de elementos del tributo, sino también porque resulta un aspecto clave a la hora de justificar su procedencia. Y es que, como señala el Preámbulo de la LIGEC, el impuesto tiene un «carácter marcadamente extrafiscal», si bien de su lectura no se desprende claramente que su establecimiento persiga una única finalidad.

En este sentido, señala que su creación se justifica en las potenciales externalidades negativas que la implantación de las grandes superficies «produce tanto en el sector de la distribución comercial como en la ordenación territorial y en el medioambiente», añadiendo que «tiende a la corrección y a la compensación del impacto territorial y medioambiental que puede ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales, y también a la atención de las necesidades de modernización y fomento del comercio integrado en trama urbana». Así pues, y como también refleja el establecimiento de su hecho imponible (24), parece que el impuesto persigue una triple finalidad:

- En primer lugar, aplicar el conocido principio de «quien contamina paga», haciendo recaer en los titulares de los establecimientos que gozan de una gran superficie parte de los costes medioambientales que produce su utilización, especialmente porque sus «circunstancias imponen, a menudo sin alternativa, el uso del automóvil particular para acceder a los centros» con «el consiguiente aumento de los índices de polución atmosférica».
- En segundo lugar, trasladar a los titulares de tales establecimientos el impacto en el equilibrio y la ordenación territoriales del país, tanto por la construcción de nuevas áreas urbanizadas en las cercanías de los centros comerciales como por el incremento del número total de desplazamientos que generan (especialmente en los casos en que se encuentran en zonas periféricas a los centros urbanos). En este punto, junto a las consecuencias medioambientales, el Preámbulo de la Ley alude a que comportan «la saturación periódica de la circulación rodada en las zonas afectadas», así como «la construcción de accesos y viales, y la intensificación de las tareas de mantenimiento de la red viaria a causa de su sobreutilización, actuaciones que deben llevar a cabo las Administraciones Públicas competentes».

Sin embargo, en relación con estas últimas consideraciones, procede cuestionarlas en cuanto a motivos que justifican el establecimiento del impuesto, ya que, técnicamente, la figura tributaria que debería emplearse para gravar la realización de las mencionadas obras públicas no es la de un impuesto sino la de una contribución especial (por cuanto, de conformidad con el art. 2.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT–, comportan a los potenciales obligados tributarios –en este caso, los titulares de las actividades económicas– un claro beneficio) (25).

(24) Al respecto, señala el art. 4.1 de la LIGEC que constituye su hecho imponible «la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medioambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña».

(25) Asimismo, recuérdese que, como señala el art. 30.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en el ámbito local, «son sujetos pasivos de las contribuciones especiales las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, especialmente beneficiadas por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que originen la obligación de contribuir», añadiendo el apartado 2.b) que se considerarán personas especialmente beneficiadas «en las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales, las personas o entidades titulares de éstas».

Asimismo, para una mayor coherencia, debería añadirse expresamente entre tales motivos el impacto en la ordenación del territorio que comporta la construcción de un gran establecimiento en sí mismo (pues, lógicamente, cuanto mayor sea su superficie, mayor será el daño que generará), y es que, si bien se hace referencia al mismo en el propio Preámbulo, únicamente se menciona para justificar la reducción de la base imponible en función de la proyección horizontal (26).

- Y, por último, el IGEC pretende reequilibrar la incidencia de las grandes superficies en la distribución comercial modernizando y fomentando el comercio integrado en la trama urbana, basándose en su mayor posición competitiva y de dominio en el mercado por cuanto «se benefician de una posición de preeminencia que les permite aumentar su competitividad respecto al pequeño y el mediano comercio, incapaces de mantener su cuota de mercado ante las ventajas que ofrecen al consumidor los grandes establecimientos comerciales».

Así pues, entrando a valorar tales objetivos en relación con el Derecho de la UE, procede apuntar, en primer lugar, que la Comisión define la protección del medioambiente como «cualquier medida encaminada a subsanar o prevenir los daños al medio físico o a los recursos naturales o a fomentar el uso racional de estos recursos» (27), dentro de la cual permite los impuestos medioambientales «con el fin de aumentar el coste de los comportamientos perjudiciales para el medioambiente, para disuadir de la comisión de tales conductas y aumentar el nivel de protección medioambiental» (28). Por consiguiente, circunscribiéndonos de momento en que el impuesto aquí planteado pretende destinarse a subsanar y también a desincentivar parte de los daños medioambientales (lo que no deja de redundar en un aumento de la protección medioambiental), queda perfectamente integrado dentro de dicha definición, aunque, como bien es cierto, ello no obsta que sea susceptible de plantear una vulneración a la libertad de establecimiento de las empresas (en el sentido que podría obstaculizar o hacer menos atrayente la realización de toda clase de actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y la apertura de agencias, sucursales o filiales en dicho territorio) (29).

(26) En concreto, señala el Preámbulo que se dispensa «un trato diferente al gran establecimiento comercial individual que ocupa menos terreno respecto al que ocupa una extensión más grande de suelo, por razón de las diferencias entre uno y otro por lo que atañe al impacto medioambiental y territorial».

(27) Comunicación de la Comisión Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medioambiente, publicadas en el DOUE de 3 de febrero de 2001 con referencia 2001/C 37/03, apartados 3 y 6.

(28) Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 167. Además, apelando incluso a las posibles consecuencias que un impuesto de tales características podría tener en el mercado, en la misma línea se pronuncia el conocido *Informe Mirrlees*, el cual, tras señalar la neutralidad como uno de los principios que debe respetar una estructura impositiva óptima (junto a los principios progresividad, simplicidad y estabilidad), enumera la eventual corrección de externalidades (positivas o negativas) como una de las salvedades a que el sistema impositivo distorsione lo menos posible las decisiones individuales (como el ahorro, el consumo, la inversión, etc.). Y es que, como señala expresamente, «los impuestos están entre los más importantes instrumentos económicos disponibles para tratar eficazmente la contaminación y así ayudar a proteger el medioambiente. (INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (IFS) y James MIRRLEES: *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford, 2011, pp. 23 y 231).

(29) Y es que, a pesar de que el TJUE haya definido la libertad de establecimiento de las empresas como el derecho que comprende, «sin perjuicio de las excepciones y requisitos previstos, el acceso, en el territorio de cualquier otro Estado miembro, a toda clase de actividades por cuenta

Sin embargo, como también ha dejado claro el propio TJUE, podrán aceptarse determinadas vulneraciones si provienen de medidas que cumplan cuatro requisitos acumulativos: que se apliquen de manera no discriminatoria (especialmente por razón de nacionalidad), que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá (30); por lo que, si bien el análisis de esta última condición debe remitirse a cada uno de los aspectos y elementos del impuesto que se valorarán, sí que debe remarcarse que tanto la protección del medioambiente (31) como la ordenación territorial (32) han sido razones imperiosas alegadas por el mismo susceptibles de justificar tales incidencias.

Además, la protección del medioambiente no sólo justificaría la procedencia del tributo ante la libertad de establecimiento, sino que también podría justificar, como se apuntaba, la viabilidad de determinadas diferencias de trato susceptibles de ser consideradas ayudas de Estado, pues, como señala la Comunicación de la Comisión acerca de directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, una ayuda estatal resultará compatible con el TFUE cuando cumpla los siguientes requisitos: si contribuye a un objetivo bien definido de interés común para la UE de conformidad con el art. 107.3 del TFUE; si existe la necesidad de intervención estatal para su consecución (en el sentido que puede aportar una mejora importante que el mercado no pueda conseguir por sí solo); si resulta idónea (es decir, que deberá ser un instrumento político adecuado para alcanzar el objetivo de interés común); si genera un efecto incentivador (susceptible de modificar el comportamiento de las empresas de que se trate, de tal forma que emprendan actividades adicionales que no habrían realizado sin la ayuda o que realizarían de una forma limitada o diferente); si resulta proporcional (limitándose su importe al mínimo necesario para incentivar la actuación que se pretenda); si no genera efectos negativos importantes sobre la competencia y el comercio entre Estados miembros (en el sentido que, además de la *regla de minimis*, se admitirán los efectos negativos sobre la competencia y el comercio cuando el balance general, considerando los efectos beneficiadores, sea positivo); y siempre que exista transparencia (exigiéndose que los Estados miembros, la Comisión, los operadores económicos y los ciudadanos puedan acceder fácilmente a todos los actos relevantes y a la información pertinente en relación con las ayudas concedidas) (33).

propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y la apertura de agencias, sucursales o filiales», ha añadido que, aun cuando una medida sea aplicable sin discriminación por razón de nacionalidad, se prohibirá si es susceptible de «obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por parte de los nacionales de la Unión, de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado» (STJUE *Reinhard Gebhard/Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, C-55/94, ECLI:EU:C:1995:41, apartado 23 y STJUE *Dieter Kraus /Land Baden-Württemberg*, C-19/92, ECLI:EU:C:1993:125, apartado 32).

(30) Véanse, entre otros, la STJUE *Hartlauer/Comisión*, C-169/07, ECLI:EU:C:2009:141, apartado 44; la STJUE *Apothekerkammer des Saarlandes y otros*, C-171/07 y C-172/07, ECLI:EU:C:2009:316, apartado 25; o la STJUE *Blanco Pérez y Chao Gómez/ Consejería de Salud y Servicios Sanitarios del Principado de Asturias*, de 1 de junio de 2010, asuntos acumulados C-570/07 y C-571/07, ECLI:EU:C:2010:300, apartado 61.

(31) Véase al respecto la STJUE *Group Srl/Comune di Carbognano*, C-384/08, ECLI:EU:C:2010:133, apartado 50.

(32) Por analogía, véase la STJUE *Wijken en Integratie/Woningstichting Sint Servatius*, C-567/07, ECLI:EU:C:2009:593, apartado 29, citada por la STJUE *Comisión/España*, C-400/08, ECLI:EU:C:2011:172, apartado 74.

(33) Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 27.

Por el contrario, como también ha puntualizado el TJUE, el grado de implantación y la repercusión sobre el comercio minorista existente son objetivos de carácter meramente económico y, como tales, no pueden constituir una razón imperiosa de interés general susceptible de justificar una vulneración de las libertades expuestas, declarando justamente que tales aspectos, por cuanto eran una de las condiciones a considerar para otorgar las licencias de apertura de grandes establecimientos comerciales en Cataluña, resultaban contrarios a la libertad de establecimiento (34).

Así pues, parece que tanto a la hora de plantear la viabilidad del IGEC desde el prisma de la libertad europea que puede quedar en entredicho (la libertad de establecimiento de las empresas) como al analizar la corrección de los diferentes elementos que lo integran (especialmente para valorar las diferencias de trato que entraña y si resulta adecuado para garantizar la realización de los objetivos que persigue sin ir más allá) debe partirse esencialmente de sus finalidades susceptibles de justificar las eventuales vulneraciones (es decir, de la encaminada a proteger al medioambiente y de la destinada a la ordenación del territorio), dejando completamente al lado el impacto que los grandes establecimientos puedan tener sobre el comercio urbano (salvando también así las críticas de que los supermercados cuya superficie no llegue a los 2.500 m² superficie de venta –tamaño a partir del cual el impuesto catalán otorga la consideración de gran establecimiento–, no se encuentren gravados sino paradójicamente favorecidos por el mismo aun siendo una de las principales amenazas para los pequeños comercios).

Asimismo, tanto por ello como por ser susceptible de entrañar ayudas de Estado, también sería conveniente que, además de replantear el IGEC en tales términos y elaborar estudios serios sobre su adecuación para tales finalidades (35), se modificara la afectación de su recaudación, de modo que, en lugar de vincularse al «fomento de medidas para la modernización del comercio urbano de Cataluña», se destinara por completo al «desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales» (tanto por lo que se refiere a la ordenación del territorio como al medioambiente) (36).

Y es que no cabe duda de que la inversión de fondos a la modernización del comercio urbano (integrado mayoritariamente, como consta en el Preámbulo de la LIGEC, por pequeñas y medianas empresas) otorgará a las PIME un beneficio o ventaja económica de carácter público que las condiciones de mercado, por si mismas, no les hubieran aportado, de forma que, a pesar de que su valoración en cuanto a ayuda de Estado dependerá de cómo se instrumentalice esta modernización, parece evidente que podrá catalogarse como tal (por cuanto, además del criterio de recursos del Estado, nada impedirá que se confiera una ventaja económica a un determinado grupo selectivo de empresas, lo cual,

(34) Véase al respecto la STJUE Comisión/España, C-400/08, ECLI:EU:C:2011:172, apartado 98, el cual, junto al apartado 95 y 99, estimó la vulneración injustificada de la libertad de establecimiento por parte del art 6.2 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista (que, en su redacción original, señalaba que el otorgamiento o la denegación de la licencia comercial a la que estaba sometida la apertura de grandes establecimientos comerciales se acordaría «ponderando especialmente la existencia, o no, de un equipamiento comercial adecuado en la zona afectada por el nuevo emplazamiento y los efectos que éste pudiera ejercer sobre la estructura comercial de aquélla»).

(35) Ya que, de conformidad con la Comunicación de la Comisión, de 26 de marzo de 1997, sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único, COM (97) 9 final, publicada en el DOUE de 23 de julio de 1997 con referencia C/224, «por lo general, corresponde a los Estados miembros demostrar las consecuencias medioambientales que estimen puede provocar la exacción impuesta».

(36) Véase en este punto el art. 3 de la LIGEC.

indudablemente, tendrá un impacto directo en los intercambios comerciales y la libre competencia) (37).

Sin embargo, aunque para la procedencia del impuesto parezca conveniente su desvinculación de tal finalidad, ello no impedirá, como se ha visto, que puedan adoptarse ayudas a favor de las PYME de forma independiente, siempre que se respeten las condiciones y limitaciones establecidas en el Reglamento (CE) nº 800/2008, de 6 de agosto de 2008.

4. COMPATIBILIDAD DEL HECHO IMPONIBLE Y LOS SUJETOS PASIVOS

Con carácter general, es el art. 4 de la LIGEC el que define el hecho imponible del impuesto catalán como «la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medioambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña», puntualizando que únicamente se gravarán los establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle y siempre que dispongan de una superficie de venta igual o superior a los 2.500 m² (ya sea desde un inicio o a consecuencia de una ampliación).

Sin embargo, procede remarcar que, como ocurre en la práctica totalidad de los tributos, dicho artículo no configura la integridad de su hecho imponible, sino únicamente parte de los elementos y aspectos de éste (y es que, como señaló SAINZ DE BUJANDA, éste se conforma por un elemento objetivo -integrado por diferentes aspectos- y un elemento subjetivo) (38). Por consiguiente, a la hora de valorar cualquier hecho imponible, no debe centrarse el análisis en su concreta definición legal, sino que es necesario ir valorando cada uno de dichos elementos y aspectos teniendo en cuenta aquellas otras previsiones directamente relacionadas pero reguladas en otros preceptos (que, de conformidad con el art. 8.a) de la LGT, deberán ser de rango legal) (39).

Sin embargo, antes de entrar en su análisis, procede delimitar los que entran en juego aquí (es decir, aquellos elementos y aspectos del hecho imponible del IGEC que pueden plantear dudas acerca del respeto al Derecho de la UE), pues, a pesar de que aparezcan cuestiones problemáticas tanto en su elemento subjetivo como objetivo, respecto de este último sólo se predicán en relación con su aspecto material y cuantitativo (40).

(37) En la misma línea, véase Francisco MARCOS: «La perspectiva comunitaria (II): el IGEC como una ayuda de Estado ilícita», en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pp. 107-116.

(38) Fernando SAINZ DE BUJANDA: «Análisis jurídico del hecho imponible», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, pp. 804 y ss.

(39) Entre otros, en igual sentido lo recalca ALONSO, quien señala que «el legislador, en muchas ocasiones, reserva para el precepto destinado al hecho imponible la información básica relativa al aspecto material de su elemento objetivo, dejando para los preceptos destinados a la base imponible y al tipo de gravamen los perfiles de su aspecto cuantitativo, o reservando para el artículo regulador del devengo información relativa a su aspecto temporal». (Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 1-476, p. 133).

(40) En este punto, el aspecto espacial no plantea problema alguno, pues, como no podía ser de otro modo (en tanto tributo propio que es), se limita el lugar en el que puede producirse el hecho imponible al territorio de Cataluña (art.1.2 LIGEC). Y de igual modo, tampoco genera dudas el aspecto temporal (que consiste en la dimensión de tiempo en la que tiene lugar la materialización de los presupuestos gravados por el tributo), ya que, como deja claro el art. 12 de la LIGEC, el período impositivo coincide con el año natural (o, como es lógico, desde la apertura o ampliación del establecimiento posterior al 1 de enero hasta el 31 de diciembre del mismo año o desde el 1 de enero hasta la fecha clausura del mismo año).

Así, comenzando por el elemento subjetivo, procede puntualizar que se compone de las personas protagonistas de las circunstancias descritas en el hecho imponible (que serán, cuando lo realicen, los contribuyentes del tributo (41)), siendo en este caso las personas físicas o jurídicas titulares de un gran establecimiento comercial. Sin embargo, sólo se considerarán contribuyentes del IGEC las personas titulares de los establecimientos que tengan una superficie de venta igual o superior a los 2.500 m² y siempre que éste sea individual y dedicado a la venta al detalle, con independencia de que esté situado o no en un gran establecimiento comercial colectivo (42).

Por consiguiente, teniendo en cuenta tales consideraciones, pueden resumirse en tres las principales cuestiones discutibles que surgen al respecto:

- En primer lugar, se encuentra el eventual cuestionamiento acerca de si la sujeción al impuesto de sólo los grandes establecimientos y no las PIME diseminadas por la trama urbana supone algún ataque al Derecho de la UE, ya que la no sujeción de estas últimas les supone un ahorro indirecto de dinero que tiene un impacto evidente en las condiciones de libre competencia.
- De hecho, así lo destacó la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, señalando que todos los impuestos sobre grandes superficies suponen un ataque a la libre competencia y entrañan claras discriminaciones. En concreto, señaló que, a pesar de las consideraciones «poco sólidas» del TC al avalar la viabilidad de algunos, suponen una quiebra, desde una perspectiva económica, a la unidad de mercado, distorsionando la competencia en la distribución de bienes y servicios y discriminando entre las diferentes formas de esa comercialización (en el sentido que suponen «una protección injustificada a determinados medios de distribución») (43).

Sin embargo, para entrar en su análisis, resulta interés resaltar primeramente la jurisprudencia del TC respecto al derecho a la libertad de empresa (reconocido en el art. 38 de la Constitución –CE–), el cual supone «la libertad de decisión no sólo para crear empresas y, por tanto, para actuar en el mercado, sino también para establecer los propios objetivos de la empresa y dirigir y planificar su actividad en atención a sus recursos y a las condiciones del propio mercado» (actividad que, por fundamentarse en una garantía constitucional, «ha de ejercerse en condiciones de igualdad pero también, de otra parte, con plena sujeción a la normativa sobre ordenación del mercado y de la actividad económica general») (44).

Y es que, como ha recalcado el propio TC, el art. 38 de la CE «viene a establecer los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adop-

(41) De hecho, así lo contempla expresamente el art. 36.2 de la LGT, el cual señala que será «contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible».

(42) Al respecto, señala el art. 3 del RIGEC que deberá entenderse por superficie de venta la superficie total de los lugares donde se exponen las mercancías con carácter habitual y permanente, o destinados a tal fin con carácter eventual o periódico y a los que puede acceder la clientela para efectuar las compras; los espacios internos destinados al tráfico de personas; la superficie de la zona de cajas; la comprendida entre esta zona y las puertas de salida y las dedicadas a actividades de prestación de servicios; y la ocupada por las personas vendedoras detrás del mostrador, a la que no tiene acceso el público.

(43) De hecho, estos fueron los motivos que llevaron a la Comisión a redactar la propuesta núm. 97, en la que alegó que tales impuestos deberían desaparecer (COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL: *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de febrero de 2014*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2014, pp. 342 y 343).

(44) STC 225/1993, de 8 de julio.

tar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad» (45) (entre los cuales, como ha resaltado, tiene una especial importancia el de la defensa de la competencia (46)), sin olvidar que, en cualquier caso, este derecho «no es absoluto e incondicionado» (47) (por cuanto, como también ha dejado claro, «la vigencia de la libertad de empresa no resulta constitucionalmente resquebrajada por el hecho de la existencia de limitaciones derivadas de las reglas que disciplinen, proporcionada y razonablemente, el mercado» (48)).

En concreto, como también ha puntualizado, los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico quedan configurados por una doble garantía: por un lado, la reserva de Ley y, por el otro, la que resulta de su contenido esencial (es decir, de la atribución a cada derecho o libertad de un núcleo del que ni siquiera el legislador puede disponer) (49).

Por consiguiente, por lo que al presente estudio respecta, el TC ha dejado claro que el derecho a la libertad de empresa, se ejerce «dentro de un marco general configurado por las reglas, tanto estatales como autonómicas, que ordenan la economía de mercado» (50), señalando justamente como parte de las mismas las que «preservan el medioambiente, u organizan el urbanismo y una adecuada utilización del territorio por todos» (51).

Así pues, como señaló la STC 53/2014, de 10 de abril, al valorar justamente si el impuesto homólogo creado por el Principado de Asturias vulneraba la libertad de empresa, también queda claro en este caso que los fines perseguidos por el tributo catalán son constitucionalmente legítimos (tanto la protección del medioambiente como la ordenación territorial), así como el hecho de que no vulnera el principio de reserva de ley formal que protege el mencionado derecho. En consecuencia, queda por valorar si resulta adecuado a su fin sin crear discriminaciones arbitrarias, por cuanto, como señala la mencionada sentencia, «el art. 38 de la CE, además de garantizar que las limitaciones de la actividad no sean en sí mismas irracionales o arbitrarias, abona la igualdad de limitaciones de la actividad económica para las empresas de una misma clase ante cada ordenamiento individualmente considerado, el estatal y los autonómicos», añadiendo que «el presupuesto para exigir la igualdad de trato es, por tanto, que se trate de operadores económicos que se encuentren en una misma situación».

No obstante, antes de realizar este análisis, debe precisarse el aspecto material del hecho imponible del IGEC (referido a los hechos, circunstancias o situaciones cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal), el cual se configura por «la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medioambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña».

(45) STC 109/2003, de 5 de junio.

(46) STC 112/2006, de 5 de abril.

(47) STC 18/2011, de 3 de marzo.

(48) STC 127/1994, de 5 de mayo.

(49) SSTC 18/2011, de 3 de marzo, y 135/2012, de 19 de junio.

(50) En este punto, y en la misma línea que apunta el TC, conviene resaltar que, como señalan BOADWAY y SHAH, en un Estado descentralizado, ese principio debe ser compatible con la existencia de políticas regionales aplicables a los residentes en cada jurisdicción derivadas de la autonomía de las entidades subnacionales. En consecuencia, la exigencia del mismo para las regiones (en este caso, las CCAA) debe ser el principio de «tratamiento nacional», de acuerdo con el cual, «cualquier política aplicada dentro de una jurisdicción tiene que aplicarse igualmente a todas las empresas e individuos implicados en transacciones en esa jurisdicción, con independencia de que sean o no residentes». (Robin BOADWAY y Anwar SHAH: *Fiscal Federalism. Principles and Practice of Multiorder Governance*, Cambridge University Press, New York, 2009, pp. 1-628, pp. 98 y 99).

(51) STC 227/1993, de 9 de julio.

Por consiguiente, en relación con la adecuación del tributo para la consecución de las mencionadas finalidades, todo parece apuntar que así es por un doble razonamiento: en primer lugar, porque, como se verá, mediante la presencia de las finalidades del impuesto en la configuración de sus elementos, consigue que, mediante su pago, se desplacen sobre los establecimientos implantados como grandes superficies las incidencias negativas que su actividad genera en el territorio y en el medioambiente (sin olvidar la afectación de sus ingresos a tales finalidades), y, en segundo lugar, porque está modelado de tal forma que premia o estimula el esfuerzo en corregir la externalidad negativa y, a fin de cuentas, no deja de ser una medida para desincentivar la realización de tales actividades perjudiciales.

Y por su parte, respecto a la eventual discriminación (y consecuente atentado a la libre competencia) que podría comportar el ser sólo exigido a los grandes establecimientos (dejando fuera del hecho imponible a las PIME diseminadas en la trama urbana), parece claro que, como también apuntó el TC respecto al tributo asturiano, no se trata de empresas de una misma clase, por lo que no se dan las condiciones para considerar que los operadores económicos se encuentran en sede de equidad ni, en consecuencia, el presupuesto necesario para exigir la igualdad de trato (sin olvidar que las externalidades que pretende corregir el tributo y que lo legitiman, que son justamente a consecuencia del tamaño de las grandes superficies, resultan obviamente inexistentes en las PIME no agrupadas) (52).

Así pues, con base en los impactos que pretende gravar el impuesto, no cabe la menor duda de que deben quedar fuera de su sujeción los sujetos no capaces de generarlos, sin olvidar que, en cualquier caso, los fines de interés general que persigue podrían llegar a justificar las eventuales incidencias tanto a la libre competencia como a las demás libertades fundamentales.

Por su parte, de conformidad con los requisitos que definen las ayudas de Estado, también queda claro que la ausencia de sujeción no puede ser catalogada como tal, pues no se cumple el criterio de ventaja (en tanto que las PIME no tienen reconocida ninguna singularidad en la aplicación del régimen común aplicable del impuesto —es decir, que no se encuentran ni eximidas, ni bonificadas, ni tienen previsto ningún beneficio fiscal, sino que quedan fuera del hecho imponible por las propias características y naturaleza de éste), ni, en consecuencia, se da un traspaso de dinero público a los sujetos beneficiarios (ni directo ni indirecto) (53). Además, y aunque el criterio de alteración de los intercambios sí que sería claro, tampoco resulta procedente el criterio de selectividad, en el

(52) Al respecto, la mencionada STC 53/2014 señaló que «es posible, por tanto, considerar que no se cumple el presupuesto para exigir la igualdad de trato en lo que se refiere a las limitaciones de la actividad económica, pues no se trataría de operadores económicos que se encuentren en una misma situación. Y además es, precisamente la diferente situación en la que se encuentran unos y otros operadores económicos, su agrupación en grandes establecimientos o su diseminación por la trama urbana, la que determina, por los costes y externalidades que se pueden generar en el caso de los que se agrupan, la existencia de una justificación que legitima la medida tributaria».

(53) En concreto, así lo señaló la propia Comisión Europea en la referida carta de 2 de octubre de 2003, donde señaló que había decidido archivar la investigación abierta tras la recepción de una queja alegando que el tributo catalán constituía una ayuda pública al pequeño comercio contraria al art. 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (actual art. 107 del TFUE) por entender, entre otros motivos, que «los ingresos obtenidos con la recaudación del impuesto sobre grandes superficies comerciales no favorecerán a ninguna empresa en particular o a un sector de actividad concreto sino que persiguen un objetivo de interés general, benefician al conjunto de la sociedad y no puede considerarse que favorezcan a un tipo determinado de empresas, más concretamente al pequeño comercio urbano».

sentido que no se favorece sólo a determinadas empresas o producciones de forma discrecional, sino que su exclusión del hecho imponible, que es de carácter general, responde a la propia configuración del impuesto.

Así pues, por todo ello, la no sujeción de las PIME no sólo resulta lógica y coherente con el Derecho de la UE, sino que también se reputa necesaria para hacer viable la propia configuración del IGEC.

- En segundo lugar, a pesar de las consideraciones anteriores, sí que parece difícil justificar el hecho de dejar fuera del impuesto a aquellos establecimientos comerciales que, teniendo una superficie de venta igual o superior a los 2.500 m², sean de carácter colectivo, punto en el que debe recordarse el aspecto material del hecho imponible («la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medioambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña»). Y es que es evidente que los grandes establecimientos comerciales, ya sean colectivos o individuales, se encuentran en una clara situación de igualdad a la hora de generar tales externalidades, y más considerando que, por los motivos expuestos, debe acudir únicamente a las finalidades del impuesto centradas en los daños al medioambiente y a la ordenación territorial.

De hecho, así lo ha entendido incluso el propio TC en la citada STC 53/2014, de 10 de abril, en relación con el IGEC establecido por el Principado de Asturias (donde precisamente no se realiza tal distinción y se gravan los grandes establecimientos tanto individuales como colectivos –actuales arts. 21 y 23 del Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales del Principado de Asturias en materia de Tributos Propios–), señalando que el impuesto afecta tanto al sector económico de las grandes superficies comerciales individuales como al de los pequeños y medianos comerciantes que decidan agruparse en establecimientos implantados como grandes superficies, por cuanto «en ambos casos, la consecuencia de la agrupación de comerciantes en grandes establecimientos es que se pueden generar externalidades negativas sobre el territorio, el medioambiente y la trama del comercio urbano» (54).

Por consiguiente, dejar fuera de imposición por tales impactos a los diferentes establecimientos independientes de un centro comercial pero someterlos a la misma si están explotados por una misma entidad carece de toda lógica justificativa, además de constituir una clara y discriminada afectación de la libre competencia y una injustificada vulneración de la libertad de establecimiento (en tanto que la no inclusión de tales sujetos debilita la configuración medioambiental del impuesto e incurre en dos de las prohibiciones señaladas por el TJUE a la hora de aceptar su eventual conculcación –la aplicación discriminatoria de la medida en cuestión y la no adecuación de la medida para garantizar la realización del objetivo que persigue–).

Además, no hay que olvidar que en todos ellos se encuentra presente la singular capacidad económica derivada de estar implantados en grandes superficies y que el art. 2 de la LIGEC configura como objeto del impuesto (es decir, la manifestación de riqueza necesaria para la propia procedencia del hecho imponible), dado

(54) Asimismo, como añade, «es, precisamente la diferente situación en la que se encuentran unos y otros operadores económicos, su agrupación en grandes establecimientos o su diseminación por la trama urbana, la que determina, por los costes y externalidades que se pueden generar en el caso de los que se agrupan, la existencia de una justificación que legitima la medida tributaria».

que su ubicación permite que todos los establecimientos integrados en la gran superficie tengan una mayor posición dominante en el sector y conlleva una serie de externalidades negativas en el territorio y el medioambiente que no asumen.

Pero es que, más allá de la corrección técnica del tributo, como ha planteado el TS en la segunda cuestión prejudicial ante el TJUE respecto al tributo catalán, parece cuanto menos racional que esta exclusión de los establecimientos colectivos pueda ser considerada una ayuda de Estado, ya que puede considerarse presente el criterio de ventaja (aceptando que, a pesar de que no se establezca una diferencia en la aplicación del régimen común aplicable del impuesto –por cuanto, en lugar de ser una exención o bonificación, sencillamente quedan fuera de su hecho imponible–, es evidente que reduce la carga fiscal que las grandes superficies colectivas deberían soportar con una adecuada configuración del tributo (55)), el criterio de selectividad (en el sentido que se favorece de forma discrecional a determinadas empresas o producciones que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido tributo –en tanto que se dejan fuera de gravamen a pesar de ser generadoras de las externalidades que el tributo quiere paliar–), el criterio de recursos del Estado (porque supone una disminución de los ingresos fiscales) y el criterio de alteración de los intercambios (ya que afecta claramente a la libre competencia y, considerando los fines que legitiman el impuesto, carece de toda justificación –especialmente por lo que respecta a la naturaleza o la economía del sistema–) (56).

Además, conforme a los criterios establecidos por la Comisión, tampoco podría considerarse que esta eventual ayuda de Estado fuera compatible con el TFUE (57), pues, sin ir más lejos, no resultaría idónea para alcanzar el objetivo de interés común perseguido, no generaría efecto incentivador alguno para los establecimientos colectivos y, evidentemente, no resultaría proporcional ni no discriminatoria.

Por consiguiente, parece que la reforma del impuesto catalán a tal efecto (proyectándose sobre todos los grandes establecimientos, individuales y colectivos) debería ser un imperativo a adoptar sin mayor dilación.

(55) Al respecto, es relevante destacar las consideraciones de MARCOS, quien advierte justamente del peligro que entraña la facilidad de eludir la prohibición de ayudas de Estado mediante créditos fiscales si no se entiende que una mala configuración del hecho imponible es susceptible de considerar producido el criterio de ventaja, por cuanto, «en efecto, si al diseñar el tributo de que se trate los poderes públicos configuran el hecho imponible de forma selectiva y de la manera más estrecha posible pueden estar otorgando ayudas públicas que no incurrirían en la prohibición (no serían exenciones o deducciones), ya que estarían convirtiendo en supuestos de no sujeción lo que antes serían casos de exención o deducción». (Francisco MARCOS: «Los impuestos autonómicos sobre los grandes establecimientos comerciales como ayuda de Estado ilícita ex art. 87 TCE», *Documentos de Trabajo*, núm. 2, Instituto de Estudios Europeos, Madrid, 2004, pp. 1-20, pp. 5 y 6).

(56) De hecho, así lo ha manifestado el Director General Adjunto de Ayudas Estatales de la Dirección General de la Competencia en la citada carta que envió a los Secretarios de Estado de Economía y de Comercio del Gobierno de España el 28 de noviembre de 2014, al señalar que «un gran centro comercial consistente en pequeños establecimientos tendría el mismo impacto ambiental que un gran almacén de las mismas dimensiones. Sobre esta base, parecería lógico que fueran los metros cuadrados los que estuvieran sujetos a imposición. Por consiguiente, las exenciones parecen ofrecer ayuda estatal a los comercios exentos».

(57) Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 27.

Y en tercer lugar, aparece la difícil justificación de dejar fuera del impuesto a aquellos establecimientos comerciales que, teniendo una superficie de venta igual o superior a los 2.500 m², no se dediquen a la venta al detalle, pues no es cierto que sólo la venta minorista en tales establecimientos puede afectar a los intereses que pretende proteger el impuesto y que justifican su existencia (la ordenación del territorio y el medioambiente –especialmente, como se destacaba al analizar las finalidades del impuesto, en relación con el impacto que genera su propia construcción–).

Por consiguiente, la integración de tales establecimientos no sólo resulta imprescindible para garantizar la viabilidad de la configuración extrafiscal del IGEC en aras a su adecuación, sino también para justificar la vulneración a la libertad de establecimiento que, como se ha visto, puede integrar. Y es que, como se apuntaba, deben respetarse los mencionados requisitos señalados por el TJUE (que la vulneración esté justificada por razones imperiosas de interés general, que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue, que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo y que se apliquen de manera no discriminatoria), por lo que, de aceptarse la exclusión del comercio no minorista, no sólo se desdibujaría la idoneidad de la medida en aras a proteger el medioambiente y la ordenación del territorio, sino que también se incurriría en una clara e injustificada discriminación al liberar a tales establecimientos de externalidad alguna (sin perjuicio de que deban adoptarse las eventuales reducciones, deducciones o bonificaciones que se estimen pertinentes derivadas de su especial singularidad).

No obstante, no se pueden cerrar las consideraciones relativas a los sujetos pasivos del IGEC sin antes destacar el acierto en la configuración de sus contribuyentes, punto en el que el art. 6 de la LIGEC señala que «es sujeto pasivo, en cualidad de contribuyente, la persona física o jurídica titular del gran establecimiento comercial individual» (con independencia de si se encuentra situado o no en un gran establecimiento comercial colectivo).

Y es que, como puntualiza el art. 5 del RIGEC en este extremo, deberá presumirse titular del establecimiento la persona que conste como tal en los registros fiscales u otros registros de carácter público, del mismo modo que, cuando la utilización de las superficies de venta sea llevada a cabo por entidades integradas en un grupo de sociedades (tal y como se define en el artículo 42 del Código de Comercio), el contribuyente será la persona física o jurídica dominante del grupo de sociedades.

Así pues, de esta última precisión contenida en el art. 5 del RIGEC, parece desprenderse que por titular del establecimiento no deberá entenderse el propietario del correspondiente inmueble sino la persona que lleva a cabo la utilización del mismo y, por consiguiente, genera las externalidades negativas que el impuesto pretende evitar, lo cual, lamentablemente, no es así en el IGEC del Principado de Asturias.

En concreto, y aunque el art. 23.1 del Reglamento del IGEC asturiano (aprobado por el Decreto 342/2001, de 24 de diciembre), señala que serán contribuyentes los titulares del gran establecimiento comercial, añade el apartado 2 que tendrá tal consideración «la persona física, jurídica, o entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, propietaria del local o locales que integran el gran establecimiento que explote los mismos, bien mediante la realización de actividades comerciales de forma directa, bien poniendo el o los locales a disposición de terceros para el ejercicio de tales actividades».

Así, conviene recordar en este punto que, de conformidad con el art. 36.2 de la LGT, los contribuyentes son las personas que resultarán gravadas tras la realización del presupuesto fáctico que integra el hecho imponible y que, por consiguiente, deberán cumplir la correspondiente obligación tributaria principal (junto con las demás obligaciones formales inherentes a la misma), motivo por el cual carece de sentido que los contribuyentes del IGEC sean los propietarios del gran establecimiento y no quienes efectiva-

mente realizan su utilización (puesto que, también en Asturias, estos son los que realizan el hecho imponible del IGEC y los que producen las externalidades negativas que justifican su imposición (58)).

Además, tal y como consta en el art. 19 del Reglamento del IGEC asturiano o el art. 2 de la LIGEC, el impuesto grava la singular capacidad económica que concurre en los establecimientos como consecuencia de estar implantados como grandes superficies «en la medida en que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y genera externalidades negativas en el territorio y el medioambiente, cuyo coste no asumen», por lo que deben asumirlo los sujetos que realmente se benefician de dicha posición dominante en su sector y producen tales externalidades.

De este modo, igual que ocurre, por ejemplo, con los cánones eólicos (que someten a gravamen la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio producida por la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica), deben ser contribuyentes los sujetos que lleven a cabo la explotación en cuestión (en este caso, del parque eólico), puntualizándose además en tales supuestos que éstos serán los contribuyentes incluso cuando no sean titulares de la pertinente autorización administrativa para su instalación (aunque, de ser así, los titulares serán responsables solidarios) (59).

Finalmente, el último de los aspectos del hecho imponible que plantea diferencias de trato que deben analizarse es el cuantitativo, el cual hace referencia a la cantidad o medida en la que se realiza (es decir, su cuantía, su volumen o su intensidad). De este modo, dicho aspecto es de suma relevancia porque se encuentra directamente relacionado con la base imponible de los tributos que, como en este caso, son variables, por lo que lo mejor es analizar las eventuales diferencias de trato que pueden darse a partir de la misma.

5. COMPATIBILIDAD DE LA BASE IMPONIBLE

Antes de analizar las diversas diferencias de trato que se observan en la base imponible, procede recordar que, de conformidad con el art. 50.1 de la LGT, consiste en «la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible».

En el caso del IGEC, el art. 4 de la LIGEC define su hecho imponible como «la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar en el territorio, en el medioambiente y en la trama del comercio urbano de Cataluña» (entendiendo por grandes establecimientos comerciales individuales «los que disponen de una superficie de venta igual o superior a los 2.500 metros cuadrados»), mientras que los arts. 7 de la LIGEC y del 6 RIGEC configuran la base imponible como la superficie total (y no sólo la de venta) del gran establecimiento comercial individual expresada en m² (la cual, con carácter general, resulta de sumar la superficie de

(58) Véase en este punto el art. 21 del Reglamento del IGEC asturiano, donde se señala que constituye el hecho imponible del citado impuesto «el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales por razón del impacto que producen sobre el territorio, el medioambiente y la trama del comercio urbano».

(59) Véase al respecto el art. 6 de la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el fondo para el desarrollo tecnológico de las energías renovables y el uso racional de la energía en Castilla-La Mancha o el art. 13 de la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el fondo de compensación ambiental.

venta, la superficie de almacenes, talleres, obradores y otras zonas de producción y la superficie de aparcamiento).

Así, y aunque únicamente queden sujetos los establecimientos con una superficie de venta igual o superior a los 2.500 m² (en tanto que es ésta la que el legislador catalán ha entendido que determinará una atracción de clientes y, en consecuencia, de externalidades mayor), no es de extrañar que la base imponible se configure por su superficie total, ya que lo que grava el impuesto es el impacto que puede ocasionarse por la misma tanto en la ordenación del territorio como en el medioambiente.

Asimismo, su formulación resulta correcta desde el punto de vista de la UE, por cuanto, de conformidad con la Comunicación de la Comisión, de 26 de marzo de 1997, sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único, «se considera que una exacción tiene carácter medioambiental si su base imponible produce manifiestamente efectos negativos en el medioambiente» (ya que, como es evidente, ocurre en este caso) (60).

Así pues, una vez apuntado tal extremo, procede concretar que las diferencias de trato que aquí se plantean se circunscriben en dos supuestos: uno a la hora de calcular la superficie destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción y otra en el momento de determinar la superficie de aparcamiento:

- Por lo que respecta al primer caso, se prevén dos métodos a elección del sujeto pasivo para calcular la superficie destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción, ambos contemplando reducciones específicas. En relación con el primer método, debe tenerse en cuenta que, a la hora de determinar la superficie de venta a efectos de su cálculo, el art. 7.2.a) de la LIGEC prevé un mínimo exento de 2.499 m², de modo que, al establecer la superficie destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción que se deberá tener en cuenta a efectos del impuesto, el apartado b) señala que será la real reducida en la proporción que resulte de la relación entre la superficie de venta reducida y la superficie de venta real.

Por su parte, en relación con el segundo método, se encuentra desarrollado en el art. 10 del RIGEC, señalando que dicho sistema de cálculo alternativo de la superficie destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción consistirá en aplicar sobre la superficie de venta reducida un coeficiente reductor en función de la superficie de venta real (siendo de 0,15 para superficies de hasta 5.000 m², de 0,25 para superficies de entre 5.000 y 10.000 m² y de 0,35 para superficies de más de 10.000 m²).

Sin embargo, a pesar de las diferencias que entrañan ambos métodos, procede destacar que la opción por u otro no plantea problema alguno, por cuanto, como se ha señalado, resulta a elección del propio sujeto pasivo. Por consiguiente, las únicas singularidades de trato susceptibles de analizar en este punto son las diferentes cantidades que se podrán reducir en cada uno de ellos (la proporción que resulte de la relación entre la superficie de venta reducida y la superficie de venta real, en el primer caso, y el diferente coeficiente reductor en función de la superficie de venta real, en el segundo), si bien, sin entrar a cuestionar la elección de esta forma de cuantificación en lugar de considerar la extensión real del establecimiento, cierto es que en ambos casos la reducción será menor cuando más

(60) Comunicación de la Comisión, de 26 de marzo de 1997, sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único, COM (97) 9 final, publicada en el DOUE de 23 de julio de 1997 con referencia C/224.

grande sea la superficie de venta real (lo que guarda plena lógica y correspondencia con la finalidad extrafiscal del impuesto y total conexión con el hecho imponible –por cuanto hace depender la base imponible del volumen del impacto contaminante computado en términos de superficie–).

- En relación con el segundo caso señalado, la diferencia de trato se observa a la hora de determinar la superficie de aparcamiento, punto en el cual deberá acudirse en todo caso a un método de estimación objetiva. Así, en lugar de tener en cuenta su superficie real, se ha optado por establecer un sistema objetivo de coeficientes, el cual, conforme al art. 7.2.c) de la LIGEC, se aplicará a la superficie de venta reducida.

No obstante, el coeficiente que corresponda dependerá de si el sujeto pasivo se trata de un establecimiento especializado o no, señalando el apartado 3 que serán tales establecimientos «los que se dedican, preferentemente, a la venta de una determinada gama de productos de consumo ocasional destinados al menaje del hogar incluido el mobiliario (61), al equipamiento de la persona (62), al bricolaje (63), a la venta de juguetes, de artículos deportivos o de artículos culturales y de ocio (64)».

De este modo, si se trata de un establecimiento especializado a los efectos del impuesto, se aplicará un único coeficiente del 0,5 (es decir, un coeficiente reductor), pero, si los sujetos pasivos no pueden gozar de dicha consideración, procederá un coeficiente que irá en aumento en función de los m² de su superficie de venta real. En concreto, dichos coeficientes serán de 1,2 para superficies de entre 2.500 y menos de 5.000 m², de 1,4 para aquellas que sean de entre 5.000 y menos de 10.000 m², y de 1,8 para las que sean de 10.000 m² o más.

Así pues, en relación con la cuantificación de la superficie de aparcamiento, procede valorar, en primer lugar, la coherencia de otorgar a los establecimientos calificados de «especializados» de un trato de favor, empezando por lamentar la inseguridad jurídica que genera su desarrollo. En este sentido, no sólo la LIGEC señala que tales establecimientos serán los que «preferentemente» se dediquen a la venta de los productos señalados (sin señalar cuantía alguna, respecto de los demás productos que vendan, a partir de la cual procederá dicha consideración), sino que el RIGEC establece una lista no cerrada de los productos que podrán comercializar.

Asimismo, conforme al tenor literal de la Ley, parece más que cuestionable que el volumen de consumidores que puedan tener determinados establecimientos de los aquí señalados sea menor y, en consecuencia, susceptible de merecer un trato especial debido

(61) Punto en el que el art. 12 del RIGEC detalla que, entre otros, serán «los destinados a la venta de productos textiles, de alfombras y similares, de artículos de tapicería, de muebles, incluidos los de cocina, saneamiento y jardín y excluidos los de oficina, aparatos eléctricos y electrónicos, electrodomésticos, así como complementos del hogar».

(62) Señalando el art. 12 del RIGEC señala que serán, entre otros, «los destinados a la venta de piezas de vestir, calzado, artículos de viaje y marroquinería».

(63) Apuntando el art. 12 del RIGEC que, entre otros, serán «los destinados a la venta de artículos de ferretería y de productos usados en pequeños trabajos de carpintería, ebanistería y lampistería».

(64) Concretando el art. 12 del RIGEC que, entre otros, serán «los destinados a la venta de libros, prensa, artículos de papelería y escritorio, artículos de dibujo y bellas artes, y artículos de sonido, imagen y multimedia». Asimismo, y aunque en relación con la venta de juguetes y artículos deportivos el art. 12 no precise parte de los productos que venderán, cierra sus previsiones señalando que «también son establecimientos especializados los dedicados a la venta de juguetes, incluidos los mecánicos, eléctricos y electrónicos, los parques infantiles, y los dedicados a la venta de artículos deportivos, incluidas las piezas de vestir de deporte».

al carácter «ocasional» del consumo de sus productos (piénsese, por ejemplo, en el consumo de masas de reputadas grandes empresas dedicadas al mobiliario y menaje del hogar *low cost*), sin olvidar que dicha previsión carece por completo de sentido si, por los motivos ya expuestos, deben pasar a gravarse los grandes establecimientos colectivos.

Por su parte, en relación con los coeficientes vinculados a los m² de su superficie de venta real, señala el Preámbulo de la LIGEC que se han fijado «en función del número mínimo de plazas de aparcamiento de que han de disponer los establecimientos comerciales de acuerdo con la normativa sectorial y considerando que la dimensión de una plaza de aparcamiento es de diez m²», de manera que, como reconoce la propia norma, «la superficie de aparcamiento calculada es sensiblemente inferior a la que resultaría de considerar los m² reales que, con repercusión de los espacios comunes, exige la normativa sectorial de equipamientos comerciales».

Por consiguiente, igual que en la cuantificación de las demás zonas, también aquí sorprende que no se tenga en cuenta su extensión real, y más considerando, como resaltan RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA PÉREZ, que «esa estimación conscientemente a la baja de la superficie de aparcamientos no parece excesivamente coherente con el propósito extrafiscal de atender al impacto territorial y medioambiental que generan los grandes establecimientos comerciales» (65)

De todos modos, cierto es que en ambos casos la reducción será menor cuando más grande sea la superficie de venta real del establecimiento, por lo que tampoco aquí puede considerarse que exista ningún tipo de discriminación (ya que, al hacer depender la base imponible del volumen del impacto contaminante computado en términos de superficie, guarda plena lógica y correspondencia con la finalidad extrafiscal del impuesto y total conexión con el hecho imponible).

Por último, simplemente cabe añadir que, en el caso de los grandes establecimientos que, conforme a la normativa, no dispongan de aparcamiento para sus clientes, no deberán computar nada al respecto, es decir, que la superficie total que deberá integrarse en la base imponible será la suma de la superficie de venta reducida y la superficie destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción calculada según el método elegido (art. 7.4 de la LIGEC).

6. COMPATIBILIDAD DE LA BASE LIQUIDABLE

En relación con la base liquidable, regulada en el art. 8 de la LIGEC y el art. 13 del RIGEC, se producen dos distinciones susceptibles de ser analizadas: una en relación con el coeficiente reductor de la base imponible en función de la extensión de la planta (es decir, de la superficie del terreno ocupada por la proyección horizontal de la edificación o edificaciones que integran el establecimiento) y otra a consecuencia de la reducción del 60% de la misma por parte de los establecimientos dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, artículos de saneamiento, puertas y ventanas, y los centros de bricolaje.

Por lo que respecta a la primera, se prevé que el coeficiente reductor lo podrán aplicar los establecimientos que tengan una proyección horizontal de menos de 10.000 m², siendo de 0,6 cuando la proyección sea de menos de 5.000 m² y de 0,8 cuando sea de entre 5.000 m² y menos de 10.000 m².

(65) Violeta RUIZ ALMENDRAL y Juan ZORNOZA PÉREZ: «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2004, pp. 9-88, p. 9.

De este modo, parece que lo que se pretende conseguir con su inclusión es el estímulo de la verticalidad de la gran superficie y el ahorro de suelo, ya que, como señala el Preámbulo de la LIGEC, se dispensa «un trato diferente al gran establecimiento comercial individual que ocupa menos terreno respecto al que ocupa una extensión más grande de suelo, por razón de las diferencias entre uno y otro por lo que atañe al impacto medioambiental y territorial».

Así pues, y aunque a la hora de justificar la necesidad de proteger el medioambiente y la ordenación del territorio en tales casos (es decir, de razonar el carácter extrafiscal del impuesto) no se aluda expresamente al impacto que provoca la propia construcción de los grandes establecimientos (ya que, como se ha visto, se hace referencia al impacto derivado «tanto por la construcción de nuevas áreas urbanizadas en las cercanías de los centros comerciales como por el incremento del número total de desplazamientos que generan» –con la consecuente «saturación periódica de la circulación rodada en las zonas afectadas y el consiguiente aumento de los índices de polución atmosférica»–), resulta obvio que, cuanto menor sea la superficie, menor será su impacto territorial y medioambiental.

Por ello, y aunque en los impactos expresamente detallados en la extrafiscalidad el impuesto en nada parece incidir la horizontalidad de un edificio (ya que derivan de la mayor afluencia de consumidores que atraen los grandes establecimientos con independencia de su proyección), cierto es que tiene una relación directa con la protección de los objetivos perseguidos, de forma que la previsión de dicha reducción no sólo viene justificada por razones técnicas de cuantificación, sino también para incentivar un comportamiento más respetuoso con los mismos.

Por su parte, en relación con la segunda de las minoraciones, el art. 8.2 de la LIGEC contempla una reducción del 60% de la base imponible por parte de los establecimientos «dedicados esencialmente» a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, de puertas y ventanas, y los centros de bricolaje, la cual, de conformidad con el Preámbulo de la LIGEC, se justifica «por razón de las dimensiones de las mercancías que comercializan» (en tanto que «requieren *per se* una superficie más grande»).

Sin embargo, procede remarcar que la propia LIGEC hace alusión «a los sujetos pasivos dedicados esencialmente», por lo que sorprende, en primer lugar, que no se haga referencia al destino de los propios establecimientos (como hace la reducción similar para la cuantificación de la base imponible) sino a la dedicación de la persona física o jurídica titular de los mismos (y que puede tener otras actividades). Asimismo, conviene lamentar que ni la Ley ni el RIGEC (que en este caso no contempla previsión alguna) aclaren nada más al respecto, ni concreten tan siquiera a partir de cuándo se considerará que dicha dedicación es «esencial».

De todos modos, para que así se considere, parece que será necesario que la misma (entendida respecto del establecimiento, como objeto del gravamen que es, y no del sujeto pasivo) sea como mínimo superior al 50%, aunque deben alertarse en este punto las eventuales discriminaciones no justificadas que pueden producirse en tanto que la aplicación de dicha reducción no se prevé de forma proporcional (66).

Por ello, además de que se acabaría con la inseguridad jurídica del término «esencialmente», resulta del todo necesaria dicha vinculación, y es que, junto al conflicto

(66) Piénsese, por ejemplo, en un gran establecimiento que se dedique de forma relevante a una actividad de las aquí no contempladas pero que también tenga una de las dedicaciones aquí previstas, pues, con base en la actual regulación, se podrá aplicar la mencionada reducción respecto de la totalidad de su base imponible.

que puede plantar respecto a los principios de justicia tributaria y el de libre competencia, podría entrañar una diferencia de trato susceptible de ser catalogada como ayuda de Estado.

En este sentido, una empresa que, junto a una de las dedicaciones mencionadas, tuviera otras actividades (simultaneidad cada vez más habitual en los grandes establecimientos), podría aplicarse la reducción del 60% respecto del total de su base imponible, obteniendo así una diferencia de trato respecto de los competidores que también realizaran estas últimas actuaciones. De este modo, no sólo se cuestionaría la justificación de la vulneración de la libertad de establecimiento que comporta el impuesto (especialmente, conforme los criterios señalados por el TJUE respecto a su adecuación para garantizar la realización de los objetivos que persigue y su aplicación de forma no discriminatoria), sino que la diferencia de trato de las entidades beneficiarias, además de cumplir los criterios de ventaja y recursos del Estado, reuniría los criterios de alteración de los intercambios (por cuanto tendría una incidencia directa en la competencia entre iguales) y de selectividad (ya que sólo favorecería a determinadas empresas o producciones).

Asimismo, tampoco podría ampararse en los mencionados requisitos señalados por la Comisión para que una medida catalogada como ayuda estatal pueda ser compatible con el TFUE (67), puesto que, sin ir más lejos, este beneficio no contribuiría a la protección de los intereses de interés común que justifican el impuesto, no resultaría idóneo para dicha finalidad y no contribuiría a generar un efecto incentivador diferente del ahorro fiscal.

De todos modos, lo que no parece cuestionable es que las dimensiones de las mercancías que requieran *per se* una superficie más grande deban tenerse en consideración a la hora de cuantificar el impuesto, pues, si bien tal reducción ofrece a sus beneficiarios una minoración de sus gravámenes a cargo de los recursos del Estado, la selectividad estaría justificada por la naturaleza o la economía del sistema. Sin ir más lejos, además del principio de capacidad económica, así lo requieren razones de técnica tributaria teniendo en cuenta el objeto de gravamen del impuesto, ya que, si todos los establecimientos de este tipo, por el mayor tamaño de sus mercancías, deben contar con una superficie general más grande que el resto, es lógico pensar que los impactos que generará la capacidad de atracción de masas derivada de su superficie también se producirá a partir de un tamaño mayor.

No obstante, también resulta discutible si la lista de dedicaciones dignas de tal reducción es suficiente o si, considerando el tamaño de sus mercancías, pueden encontrarse otros establecimientos merecedores de la misma, es decir, si únicamente las empresas destinadas a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, de puertas y ventanas, y los centros de bricolaje tienen derecho a beneficiarse de la misma por las dimensiones de sus productos (punto que se desarrollará con mayor profundidad al analizar las exenciones previstas en el IGEC) (68).

7. COMPATIBILIDAD DE LAS BONIFICACIONES A LA CUOTA TRIBUTARIA

Cerrando con estas consideraciones el análisis de las diferencias de trato en la cuantificación el IGEC, procede señalar que, por último, se establecen dos bonificaciones de

(67) Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 27.

(68) Véase en este punto el apartado 8. «Compatibilidad de las exenciones» del presente trabajo.

diferente tipo que resultan de aplicación a la cuota íntegra, aunque sólo una de ellas guarda relación directa con las finalidades que persigue el impuesto:

- En primer lugar, el art. 11.1 de la LIGEC contempla una bonificación del 40% de la cuota íntegra de los grandes establecimientos a los que, junto al vehículo privado, se pueda acceder mediante un mínimo de tres medios de transporte público, o, si el establecimiento está situado en un municipio de hasta 50.000 habitantes no integrado en el ámbito de actuación de la Autoridad del Transporte Metropolitano, de dos medios de transporte público diferentes. Y en concreto, señala el art. 14 del RIGEC que deberán entenderse como medios de transporte público el taxi, el ferrocarril, el metro, el tranvía y el autobús o el autocar sujeto a concesión administrativa (excluido el servicio discrecional).

Así pues, esta bonificación otorga una ventaja para aquellos establecimientos en los que, gracias al transporte público, se reduce el uso del automóvil particular para acceder a los mismos y, en consecuencia, se genera un impacto medioambiental y en la ordenación del territorio menor (lo que tiene pleno sentido en tanto que, conforme al Preámbulo de la LIGEC, además de los daños derivados de la construcción de nuevas áreas urbanizadas en las cercanías de los centros comerciales, los principales perjuicios que persigue el impuesto derivan del incremento del número total de desplazamientos que generan los grandes establecimientos).

Por consiguiente, y aunque se ha criticado que su establecimiento otorga una ventaja a los sujetos más favorecidos por los servicios públicos (69), es evidente que guarda plena coherencia con la finalidad extrafiscal del impuesto (70), de la misma forma que, si bien se ha reprochado que su procedencia no depende del sujeto pasivo sino de la autoridad pública competente (71), cabe puntualizar que su previsión no pretende aumentar los servicios de transporte público sino fomentar la construcción de los grandes establecimientos en aquellas zonas que ya dispongan de los mismos.

Por ello, no sólo respeta los requisitos apuntados para justificar la eventual vulneración a la libertad de establecimiento (72), si no que, a pesar de que en princi-

(69) Al respecto, véase, entre otros, SÁNCHEZ GRAELLS, quien entiende que «bonificar a las grandes superficies a las que ya se puede acceder por varios medios de transporte público, beneficiando a los sujetos pasivos que disfrutan de mayores inversiones públicas y sancionando a aquellos que se ven menos favorecidos es frontalmente contrario a la asunción de las presuntas externalidades negativas por parte de los grandes centros comerciales». (Albert SÁNCHEZ GRAELLS: «La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales», en *Los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales: un análisis jurídico y económico*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pp. 1-198, p. 59).

(70) De hecho, así lo consideró también el TC en la mencionada STC 122/2012, donde, tras señalar que «la extrafiscalidad del tributo también se observa en la determinación de bonificaciones», entendió que ésta resultaba adecuada para garantizar «un trato más favorable a aquellos grandes establecimientos comerciales que, se hallen emplazados en zonas urbanas o periurbanas, que no se les pueda imputar directamente el mayor coste de mantenimiento de la red viaria pública o los costes sociales y medioambientales que el uso de vehículos privados comporta».

(71) En esta línea, véase Pilar CUBILES SÁNCHEZ-POBRE: «Los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales. Unos impuestos controvertidos a nivel interno y europeo», en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pp. 1-400, p. 174.

(72) Véase, entre otras, la STJUE *Hartlauer/Comisión*, C-169/07, ECLI:EU:C:2009:141, apartado 44; la STJUE *Apothekerkammer des Saarlandes y otros*, C-171/07 y C-172/07, ECLI:EU:C:2009:316, apartado 25; o la STJUE *Blanco Pérez y Chao Gómez/ Consejería de Salud y Servicios Sanitarios del Principado de Asturias*, C-570/07 y C-571/07, ECLI:EU:C:2010:300, apartado 61.

pio podría cumplir los diferentes criterios para constituir una ayuda de Estado, también contiene los establecidos por la Comisión para justificar su procedencia (puesto que, entre los otros, su previsión resulta idónea en relación con los objetivos de interés común perseguidos por el impuesto y es capaz de generar un efecto incentivador influyendo en el comportamiento de las empresas de que se trate –por lo que respecta, lógicamente, a la hora de elegir ubicación–) (73).

Asimismo, no plantea una ninguna discriminación injustificada el hecho de que el número de transportes públicos requeridos en los municipios no integrados en la Autoridad del Transporte Metropolitano de hasta 50.000 habitantes sea inferior, pues es evidente que las posibilidades de los mismos serán menores y, por consiguiente, también deben serlo las exigencias para que cobre sentido la bonificación.

Y de hecho, por las mismas razones, también se encuentra justificada la diferencia de trato que prevé el art. 15 del RIGEC, estableciendo que, a efectos de considerar que el medio de transporte público permite el acceso al gran establecimiento comercial, la distancia máxima de recorrido entre uno y otro dependerá de si el municipio está integrado o no en la Autoridad del Transporte Metropolitano (fijándose, en el primer caso, que las distancias serán de 800 metros para el ferrocarril, 500 metros para el metro, 400 metros para el tranvía y 300 metros para el autobús o autocar, y, en el segundo, 1.000 metros para el ferrocarril y el autobús o autocar).

No obstante, teniendo en cuenta que en Cataluña existe el ferrocarril de forma diferenciada del tren, sería conveniente que, para evitar dudas, también este último se previera de forma específica dentro de los medios de transporte público a los efectos del impuesto, y es que, si bien no tenía sentido integrar los medios de transporte público de carácter turístico (como puede ser el teleférico, el tranvía azul o las golondrinas), resulta claro que se halla dentro del cómputo que debe proceder (ya que, especialmente el tren de cercanías, resulta tan o más útil y utilizado que los demás).

- En segundo lugar, el art. 11.2 de la LIGEC y el art. 25 del RIGEC prevén una bonificación del 1% sobre la cuota del impuesto si los sujetos pasivos domicilian el pago de la deuda tributaria, la cual, si bien no guarda relación con las finalidades extrafiscales del tributo, se basa en razones de economía procesal y no plantea problema alguno respecto a las diferencias de trato (por cuanto todos los sujetos pasivos del impuesto podrán acogerse a la misma).

Así pues, ninguna de las distinciones que tales bonificaciones plantean es susceptible de entrañar una ayuda de Estado no compatible con el TFUE, aunque no está de más resaltar la conveniencia de que el impuesto previera alguna otra bonificación basada en el emprendimiento de proyectos o inversiones destinados a reducir, prevenir o subsanar los daños sobre los que se sustenta. De este modo, además de ser necesaria, objetiva, transparente y no discriminatoria, dicha reducción fiscal permitiría que las empresas interesadas contribuyeran a mejorar la protección del medioambiente, estimulando al mismo tiempo una conducta más adecuada conforme a las finalidades perseguidas (74).

(73) Comunicación de la Comisión de Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 27.

(74) Es decir, cumpliría con los requisitos de las reducciones fiscales en materia medioambiental previstos en la Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 168.

Asimismo, nada impediría que cumpliera con los requisitos del mencionado art. 25 del Reglamento (CE) nº 800/2008, de 6 de agosto de 2008, por el que se declararon determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado, de la misma forma que cumpliría con los criterios fijados por la Comisión Europa a la hora de determinar si una medida de ayuda estatal es compatible con el TFUE (pues contribuiría a un objetivo bien definido y de interés común en el que se constata una necesidad de intervención estatal –la protección de la ordenación territorial y el medio ambiente–, resultaría idónea para alcanzar dicho objetivo –generando, además, un claro efecto incentivador–, nada impediría que su importe se limitara al mínimo necesario para incentivar los comportamientos descritos –por lo que, al requerir también una actividad adicional, no afectaría de forma importante sobre la competencia o los intercambios sobre los Estados miembros– y tampoco habría problema alguno para garantizar el acceso fácil a todos los actos relevantes y a la información pertinente en relación con las ayudas concedidas) (75).

8. COMPATIBILIDAD DE LAS EXENCIONES

Finalmente, procede cerrar dicho análisis de los diferentes elementos y aspectos del IGEC susceptibles de controversia respecto al Derecho de la UE abordando las diferencias que derivan de sus exenciones, las cuales se encuentran recogidas en el art. 5 de la LIGEC.

En concreto, se exige del mencionado impuesto la utilización de grandes superficies llevada a cabo por grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, lo que el Preámbulo de la LIGEC justifica en aras a que no afectan al consumo de masas y que algunos tienen un emplazamiento difícil dentro del casco urbano.

Sin embargo, como ya se ha puesto de manifiesto, ni el carácter ocasional de la compra de sus productos ni la no generación de un consumo masivo o incluso mayorista se alzan como razones suficientes para eximir el gravamen del IGEC, por cuanto el impacto en el territorio y el medioambiente que genera la propia construcción de un gran establecimiento resulta una de las externalidades que persigue y debe gravar el tributo.

Asimismo, carece aún más de sentido recurrir a la justificación de su exención con base en su difícil emplazamiento dentro del casco urbano por razón del tamaño sus mercancías, pues la mayor superficie que deben ocupar determinados tipos de establecimientos es la que justamente inspira la reducción del 60% de su base imponible.

Además, procede no olvidar que, si bien la Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020 indica que las exenciones o reducciones fiscales pueden permitirse, añade que «no debe menoscabarse el objetivo general del impuesto medioambiental, que es reducir los comportamientos perjudiciales para el medioambiente», para lo cual «las reducciones fiscales tienen que ser necesarias y basarse en criterios objetivos, transparentes y no discriminatorios, y las empresas interesadas deben contribuir a mejorar la protección del medioambiente» (76).

(75) Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 27.

(76) Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 168.

Por consiguiente, y teniendo en cuenta que tales empresas también son perfectamente capaces de generar al menos parte de los costes que grava el tributo, no se halla razón alguna para eximirlos de su pago, sin olvidar que nada impide, por ejemplo, que un establecimiento de muebles sea tan o más grande que uno dedicado a la jardinería, o que uno dedicado a la venta de determinados vehículos genere una mayor afluencia de masas que uno especializado en artículos de puertas y ventanas.

Asimismo, como destacan RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA PÉREZ tampoco debe despreciarse el sinsentido que provoca la deficiente diferenciación de actividades de la LIGEC en este caso, por cuanto no resulta nada extraño que un gran establecimiento dedicado a la venta de materiales de construcción (actividad exenta –art. 5 de la LIGEC–) también venda artículos de saneamiento, puertas y ventanas (actividad sujeta pero con derecho a la reducción de la base imponible –art. 8.3 de la LIGEC–) (77).

Así pues, tales exenciones son susceptibles de generar una discriminación respecto a las empresas de otros sectores que se hallan en condiciones similares y que sí resultan gravadas, vulnerando de este modo el principio de igualdad y el de libre competencia y dejando sin justificación la conculcación de la libertad de establecimiento que entraña el impuesto en sí.

Además, dicha diferenciación es también susceptible de entrañar una auténtica ayuda de Estado, puesto que no sólo se vería cumplido el criterio de ventaja (en el sentido que la no exigencia del tributo ofrece a los beneficiarios una reducción de la carga fiscal que, en una correcta configuración del tributo, deberían soportar –siendo una excepción al régimen general–), sino también el criterio de recursos del Estado (en tanto que una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos públicos en forma de gastos fiscales–). Asimismo, respecto al criterio de alteración de los intercambios, procede destacar que, a pesar de que las diferentes empresas aquí analizadas, por dedicarse a distintos ámbitos, no se encuentren en competencia directa, el propio TJUE ha señalado que resulta constitutiva de ayuda estatal toda medida destinada a eximir, parcial o totalmente, de las cargas resultantes de aplicar normalmente el sistema general a las empresas de un sector determinado sin que esta exención pueda quedar justificada por la naturaleza o la economía del sistema (78), justificación que, como ya se ha apuntado, no procede en este caso.

Y en la misma línea, en relación con el criterio de selectividad, también la Comisión se ha pronunciado apuntando que «el Tratado dispone claramente que una medida que se caracteriza por una especificidad de carácter sectorial entra en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92» (actual art. 107 del TFUE), constituyendo ayudas, entre otras, las medidas fiscales que tengan por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad (79).

Además, procede recordar el criterio de la Comisión a la hora de considerar que las medidas fiscales generales deben ser aplicables a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro, estando «realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de la igualdad de acceso y su alcance no puede ser reducido *de facto*, por ejemplo, a causa de la discrecionalidad del Estado en su concesión o debido a

(77) Violeta RUIZ ALMENDRAL y Juan ZORNOZA PÉREZ: *El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional*, op. cit., p. 31.

(78) STJUE Italia/Comisión, C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71, apartado 33.

(79) Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, publicada en el DOUE de 10 de diciembre de 1998 con referencia 1998/C 384/03, apartados 8 a 12.

otros factores que puedan restringir su efecto práctico». Así, y aunque puntualiza que esta condición no limita la capacidad de los Estados miembros para escoger la política económica que juzguen más apropiada y, especialmente, para repartir la carga fiscal como estimen oportuno, siempre se deben aplicar «de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones» (80), lo que en este caso se traduce a todos los agentes que, debido a su tamaño, provoquen externalidades en la ordenación del territorio y el medioambiente y cuyo coste no asumen (ya que es lo que determina, por los costes y daños que generan, la procedencia del tributo) (81).

Y en cualquier caso, atendiendo a los requisitos para considerar que una medida de ayuda estatal es compatible con el Tratado (la prueba de sopesamiento) (82), parece evidente que no contribuye a un objetivo definido de interés común (o, al menos, no a los expresados expresamente por la LIGEC como fundamentos del impuesto), por lo que tampoco resultará idónea para su consecución ni influirá en el comportamiento de las empresas para alcanzar los objetivos realmente perseguidos. De este modo, y teniendo en cuenta que éstas generarán los mismos impactos que las demás empresas que no disfrutan de dicha reducción, esta medida tampoco resulta proporcional, por lo que parece que lo más adecuado sería proceder a su supresión (83). Y es que, además, como ha dejado claro la propia Comisión, no podrán admitirse aquellas medidas susceptibles de «favorecer a algunas empresas o producciones en relación con otras que puedan encontrarse, respecto al objetivo perseguido por dicho régimen, en una situación fáctica y jurídica comparable» (84).

9. CONCLUSIONES

Tal y como ha quedado puesto de manifiesto, no puede alegarse, de entrada, que un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales sea contrario al Derecho de la UE y mucho menos ser considerado ayuda de Estado, si bien, para que el impuesto creado por Cataluña sea plenamente compatible, deberían adoptarse determinadas modificaciones de notable entidad.

(80) Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, publicada en el DOUE de 10 de diciembre de 1998 con referencia 1998/C 384/03, apartado 13.

(81) En una línea similar, aunque basada en la constitucionalidad de dicha exención, RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA PÉREZ se cuestionan su procedencia al destacar que tales establecimientos «inciden notoriamente en la ordenación del territorio y el medioambiente, [finalidades] a las que también pretende coadyuvar el IGEC, por lo que la exención comentada es, cuando menos, discutible desde la propia lógica de dicha figura tributaria». (Violeta RUIZ ALMENDRAL y Juan ZORNOZA PÉREZ: *El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional*, op. cit., p. 29).

(82) Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 27.

(83) Asimismo, debe destacarse que esta eventual ayuda tampoco cumpliría con los requisitos acumulativos para ser considerada necesaria en materia de medioambiente, puesto que, sin ir más lejos, la elección de los beneficiarios no se basa en criterios objetivos y transparentes y no se concede de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia si se hallan en una situación de hecho similar. (Comunicación de la Comisión sobre Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medioambiente y energía 2014-2020, publicada en el DOUE de 28 de junio de 2014 con referencia 2014/C 200/01, apartado 177).

(84) Decisión 2010/473/UE, publicada en el DOUE de 4 de septiembre con referencia L235, apartado 158.

Así, en primer lugar, debe desvincularse su establecimiento de la finalidad de reequilibrar la incidencia de los grandes establecimientos en la distribución comercial, ciñéndose únicamente a proteger los objetivos susceptibles de ser considerados de interés general por el impacto que produce su actividad: el impacto medioambiental y la ordenación del territorio.

Asimismo, en relación con la ordenación del territorio, debería desvincularse el razonamiento de su procedencia de la necesidad de sufragar los costes que genera la construcción de accesos y viales a causa de su establecimiento (por cuanto la realización de obras públicas beneficiando un determinado sujeto no constituye el hecho imponible de un impuesto sino de una contribución especial), debiéndose contemplar en su lugar de forma expresa el impacto que produce la propia construcción de una gran superficie a nivel territorial.

En segundo lugar, resulta necesario reformular el hecho imponible con el fin de incluir también los grandes establecimientos colectivos, del mismo modo que, para no desdibujar las finalidades del impuesto y perseguir realmente los impactos en los intereses generales que se pretenden proteger, se deberían incluir los grandes establecimientos mayoristas (sin perjuicio de las eventuales reducciones, deducciones o bonificaciones derivadas de su especial singularidad).

En tercer lugar, junto a la conveniencia de replantear la cuantificación de la base imponible (procurando apostar por la valoración real de la superficie), debería eliminarse el coeficiente reductor a la hora de determinar el área de aparcamiento de los denominados «establecimientos especializados», ya que, además de los problemas de inseguridad jurídica que plantea su reconocimiento, no se halla razón viable para su justificación.

En cuarto lugar, resulta necesaria la reformulación de la reducción para la determinación de la base liquidable basada en los establecimientos que, a causa de las dimensiones de sus mercancías, requieren una superficie más grande, vinculándola a la actividad del establecimiento y no del sujeto pasivo y previéndola de forma proporcional a la misma.

Además, dentro de las deducciones beneficiarias de dicha reducción, deberían incluirse los grandes establecimientos destinados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, puesto que, en quinto lugar, también deben suprimirse las exenciones hoy previstas por carecer de fundamento.

En sexto lugar, dentro de las bonificaciones a la cuota, debería preverse el tren de forma específica dentro de los medios de transporte público que darán lugar a la establecida por su cercanía con el gran establecimiento (especialmente para evitar dudas al respecto), del mismo modo que no estaría de más añadir alguna bonificación basada en el emprendimiento de proyectos o inversiones destinados a reducir, prevenir o subsanar los daños sobre los que se sustenta el impuesto (estimulando así, al mismo tiempo, una conducta más adecuada conforme a sus finalidades).

Finalmente, en séptimo lugar, resulta del todo necesaria la modificación de la afectación de la recaudación del impuesto, en el sentido de destinarla por completo al desarrollo de planes de actuación para disminuir el impacto en el medioambiente y la ordenación del territorio en las áreas afectadas por los emplazamientos de los grandes establecimientos comerciales (es decir, vinculándola a la protección y mejora de los objetivos de interés común que debe perseguir el IGEC). Y es que su afectación al «fomento de medidas para la modernización del comercio urbano de Cataluña» no sólo plantea claros conflictos en relación con el respeto a la libertad de establecimiento, sino que, como se ha visto, su previsión es susceptible de constituir una clara ayuda de Estado incompatible con el TFUE (sin perjuicio de que, por su parte, puedan adoptarse ayudas destinadas a la inversión y al empleo en favor de las PYME o para sus servicios de consultoría o

su participación en ferias comerciales conforme a las condiciones establecidas en el Reglamento (CE) n° 800/2008, de 6 de agosto de 2008, por el que se declararon determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los actuales arts. 107 y 108 del TFUE).