Roj: **STS 2451/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:2451**

Id Cendoj: **28079130022019100334**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **21/06/2019**
Nº de Recurso: **3025/2015**
Nº de Resolución: **859/2019**
Procedimiento: **Recurso de casación**
Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 859/2019

Fecha de sentencia: 21/06/2019

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 3025/2015

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/06/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

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

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

Transcrito por: FGG

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 3025/2015

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 859/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 21 de junio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número 3025/2015 ante la misma pende de resolución, interpuesto por IKEA IBÉRICA, SA, representada por la procuradora doña Ana Rayón Castilla y defendida por la letrada doña María Teresa González Martínez, contra la sentencia de 13 de julio de 2015 de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (dictada en el recurso núm. 163/2014).

Siendo parte recurrida el PRINCIPADO DE ASTURIAS, representado y defendido por la letrada de su Servicio Jurídico.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

" **FALLO:**

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ha decidido: Desestimar el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por María Teresa Pérez Ibarrando, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de Ikea Ibérica, S.A., contra la resolución de la Consejería de Economía y Administración Pública del Principado de Asturias, de fecha 20 de enero de 2014, resolución que se confirma por ser ajustada a derecho. Sin hacer especial pronunciamiento sobre costas".

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, por la representación de IKEA IBÉRICA, SA, se presentó escrito interponiendo recurso de casación que terminaba así:

" **A LA SALA SUPLICO:** Que tenga por presentado este escrito con sus copias y poder, disponiendo la devolución de éste, previo testimonio en autos. Asimismo se tenga a esta parte por personada en tiempo y forma, y por interpuesto y formalizado el presente recurso de casación contra la Sentencia dictada con fecha 13 de julio de 2015 por la Sala de lo Contencioso-Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en el recurso número 163/2014 , en el que fue la parte demandante, y, previos los oportunos trámites, dicte Sentencia por la que se case, anule y revoque la resolución judicial recurrida, con la consecuente anulación de los actos administrativos de los que traía causa".

TERCERO.- El PRINCIPADO DE ASTURIAS, en el trámite de oposición al recurso de casación que le ha sido conferido, ha pedido

"[...] dicte en su día sentencia en la que, desestimando el recurso, confirme íntegramente la resolución de instancia recurrida, imponiendo las costas a la parte recurrente".

CUARTO.- Por providencia de 25 de abril de 2016, se acordó:

"Habiéndose acordado por esta Sala en autos de 10 de marzo de 2016 (recurso de casación 3463/2014) y 11 de marzo de 2016 (recurso de casación 3586/2014) el planteamiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión europea de dos cuestiones prejudiciales de interpretación, en relación con la conformidad con el Derecho de la Unión Europea del **Impuesto** sobre Grandes Establecimientos Comerciales del Principado de Asturias, por la incidencia que puede tener su contestación en el presente recurso, se acuerda suspender su tramitación hasta que aquéllas sean resueltas".

QUINTO.- Posteriormente, la providencia de 5 de junio de 2018, acordó también lo siguiente:

"Resuelto el incidente prejudicial planteado en los recursos de casación 8/3463/2014 y 8/3586/2014, y habiéndose publicado en la página www.curia.europa.eu con fecha con fecha 26 de abril de 2.018 la sentencia que resuelve las cuestiones prejudiciales acumuladas C-233/16 a C-237/16 , en respuesta a las cuestiones prejudiciales suscitadas por esta Sala en los citados recursos de casación, se alza la suspensión del presente procedimiento continuando con su tramitación, acordando dar traslado a las partes de este recurso, para que, en el plazo de diez días, aleguen lo que a su derecho convenga sobre la incidencia de dicho pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para la resolución del mismo".

SEXTO.- La representación de IKEA IBÉRICA, SA, mediante escrito fechado el 14 de junio de 2018, dió cumplimiento a la anterior providencia, con el siguiente SUPLICO:

"Que tenga por presentado el presente escrito y por formuladas las anteriores alegaciones y, tras los trámites oportunos, dicte Sentencia revocando la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias dictada el 13 de julio de 2015, recaída en el recurso contencioso 163/2014 , interpuesto contra la Resolución de la Consejería de Economía y Administración Pública del Principado de Asturias, de 20 de enero de 2014, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación del **Impuesto** sobre Grandes Establecimientos Comerciales correspondiente al ejercicio 2012 del establecimiento de IKEA sito en el municipio de Pola de Siero, y anulando los actos administrativos impugnados con la consiguiente devolución de ingresos indebidos".

SÉPTIMO.- El PRINCIPADO DE ASTURIAS también formuló sus alegaciones mediante escrito de 14 de junio de 2018 en el que solicitó la desestimación del recurso de casación.

OCTAVO.- Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 11 de junio de 2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Reseña inicial de los principales aspectos de la actuación administrativa litigiosa y del proceso de instancia, e indicación de quien es la parte recurrente en el actual recurso de casación.*

1.- Una resolución de la Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias desestimó la reclamación económico-administrativa dirigida por Ikea Ibérica, S.A., frente a una liquidación que le fue exigida, por el concepto de **Impuesto** sobre Grandes Establecimientos Comerciales del ejercicio 2012, en importe de 371.526,32 euros.

2.- Se interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la anterior resolución y fue desestimado por la sentencia que se combate en esta casación; que así lo decidió tras señalar que la pretensión de anulación ejercitada invocó los siguientes motivos:

"Infracción del ordenamiento comunitario por vulneración de los principios de libertad de establecimiento y de libre circulación de capitales, y la prohibición de establecimiento de ayudas de Estado".

3.- El actual recurso de casación lo ha interpuesto también Ikea Ibérica, S.A.

SEGUNDO. - Los razonamientos con los que la sentencia recurrida justifica su fallo desestimatorio.

Sus ideas esenciales se pueden resumir en lo que continúa.

1.- El **Impuesto** sobre Grandes Establecimientos Comerciales no es disconforme con el ordenamiento comunitario, pues no infringe, en primer lugar, los principios de libertad de establecimiento y libre circulación de capitales, a cuyo efecto ha de entenderse [a tenor de las sentencias anteriores de la propia Sala de Asturias que se reproducen] que no se aprecian méritos para suscitar cuestión prejudicial,

"dado el carácter tributario o fiscal de la norma legal de que se trata en relación con los principios comunitarios que se invocan".

2.- A ello debe añadirse que la sentencia del Tribunal Constitucional 53/2014, de 10 de abril de 2014 , que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad que fue planteada por el propio tribunal sentenciador, abordó la vulneración del artículo 38 de la CE para descartarla, tanto desde la perspectiva de la posible vulneración del principio de reserva de ley formal que protege la libertad de empresa como desde la óptica de la afectación del núcleo esencial de ese derecho.

Y es que lo que se desprende de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional es que

"un **impuesto** que afecte al libre ejercicio de la actividad económica no implica necesariamente que tal afectación haya de ser considerada contraria a la Constitución",

siendo así que

"la finalidad de desplazar, sobre los establecimientos implantados como grandes superficies, tanto las incidencias negativas que generan sobre el medio ambiente, consecuencia del número de vehículos que se desplazan y la contaminación que producen, como sobre el territorio y la trama de comercio urbano que su actividad genera, consistentes, entre otros, en la desaparición del pequeño comercio de la trama urbana, constituye un objetivo constitucionalmente legítimo"

que ha de reputarse como

"una medida adecuada para promover los legítimos objetivos pretendidos teniendo en cuenta la estructura del **impuesto**, reflejada en el hecho imponible, que explicita el motivo por el que se grava el funcionamiento de estos establecimientos comerciales; la base imponible, que se apoya en aspectos como la superficie total, la extensión del aparcamiento y el número de habitantes, las bonificaciones que pretenden el fomento del transporte público (10% de la cuota) y de proyectos de protección medioambiental (10%) y, en la medida en que el tributo puede desincentivar el establecimiento de nuevas grandes superficies, además de afectar la recaudación a paliar la incidencia negativa que la actividad de las grandes superficies ya existentes pueda generar en el territorio, en el medio ambiente y en la trama del comercio urbano".

TERCERO.- *Los motivos del recurso de casación de IKEA IBÉRICA, S.A.*

Invoca tres motivos amparados, en la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora del orden jurisdiccional contencioso-administrativo [LJCA], que denuncian lo siguiente:

A) La infracción do las normas del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia que fueron aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate [ex articulo 88 1.d) de la LJCA], debido a que la sentencia de instancia contraviene los principios de libertad de establecimiento y circulación de capitales consagrados en los artículos 49 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea .

B) Vulneración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sentada, entre otras, en sus sentencias de 3 de noviembre de 1997 (rec. 532/1995) y 23 de julio de 2001 (rec. 551/1997), que establecen la primacía, prevalencia y eficacia vertical del Derecho comunitario sobre el Ordenamiento interno de los Estados miembros de la Unión Europea, y la relativa a la inaplicación de la normativa española contraria al Derecho Comunitario o aplicación conforme a los principios o normas de Derecho Comunitario, véase por todas las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2008 (rec. 8310/2002).

C) La infracción de normas del ordenamiento jurídico o la jurisprudencia que fueren aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate [ex artículo 88.1.d) LJCA], debido a la contradicción de la ley reguladora del **impuesto** autonómico y del reglamento que lo desarrolla con el ordenamiento comunitario, al amparo de lo previsto en el artículo 107.1 del TFUE , por constituir la no sujeción del **impuesto** que contempla la Ley 15/2002 una ayuda de Estado ilegal.

CUARTO.- *Reiteración de los razonamientos y decisiones contenidos en las sentencias de esta Sala y Sección núm. 1456/2018, de 2 de octubre de 2018 (casación núm. 3586/2014); núm. 1501/2018, de 11 de octubre de 2018 (casación núm. 3463//2014); y 50/2019, de 22 de enero de 2019 (casación núm. 408/2017).*

Las sentencias anteriores *de esta Sala y Sección* que acaban de mencionarse han ha abordado cuestiones sustancialmente comunes a las del actual recurso de casación, por lo que razones de coherencia y unidad de doctrina, inherentes a los postulados de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución), aconsejan, como más adelante se hará, reiterar lo razonado y decidido en esos anteriores fallos.

QUINTO.- *Estudio y decisión de los motivos de casación.*

1.- El recurso de casación reprocha a la sentencia recurrida en estos motivos las siguientes infracciones del Derecho de la Unión Europea:

(i) la de los artículos 49 y 63 TFUE , por cuanto la sentencia recurrida contraviene los principios de libertad de establecimiento y circulación de capitales consagrados en dichos preceptos;

(ii) la primacía, prevalencia y eficacia vertical que corresponde a las normas del Derecho Comunitario sobre el Ordenamiento interno de los Estados miembros; y

(iii) la del artículo 107.1 de ese Tratado, por constituir la no exención al tributo de ciertos establecimientos una ayuda de Estado.

2.- En relación con estos mismos extremos, esta Sala había planteado en otros recursos de casación varias cuestiones prejudiciales de interpretación al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el tributo asturiano que nos ocupa -y con el previsto en la legislación autonómica catalana-; cuestiones en las que se interesaba del Tribunal de Luxemburgo que aclarara, cabalmente, estas dos cuestiones: si la libertad de establecimiento se opone a un **impuesto** como el que nos ocupa en la medida en que sujeta a tributación el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales por razón de sus dimensiones y si los supuestos de no sujeción que la normativa reguladora prevé constituyen, o no, una ayuda de Estado en los términos del artículo 107 TFUE .

3.- La sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018 (asuntos C-234 y C-235/16), resuelve aquellos extremos y declara, en relación con las vulneraciones aducidas por IKEA IBÉRICA lo siguiente:

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

2) No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, un **impuesto** como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 4.000 m2.

Tal **impuesto** tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 m2, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente".

4.- La sentencia de esta Sala y Sección de 2 de octubre de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 3586/2014 , y a la que han seguido otras, analizaba el **impuesto** asturiano que nos ocupa a tenor de la impugnación de su reglamento de desarrollo y aplicó al mismo lo declarado por la sentencia del TJUE cuyo fallo acaba de transcribirse.

En dicha sentencia se desestimó íntegramente el recurso de casación -y el contencioso-administrativo dirigido en la instancia a aquel reglamento de desarrollo de la ley del parlamento autonómico que creó el tributo- señalando, por lo que ahora interesa, que debía estarse a la interpretación del Tribunal de Luxemburgo, que excluía que el **impuesto** que se analiza sea contrario al Derecho de la Unión Europea.

Y, en cuanto a la eventual ayuda de Estado que constituirían ciertos supuestos legales de no sujeción, se afirmó literalmente lo siguiente:

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

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

5.- La posterior sentencia de esta Sala y Sección de 22 de enero de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 408/2017 , con base en esa última declaración que acaba de transcribirse, aborda la cuestión concerniente a *verificar* si la exoneración legal del tributo de ciertos establecimientos, teniendo en cuenta la intensidad de su repercusión en el medio ambiente o en la ordenación del territorio, constituye, o no, una *ayuda de Estado* prohibida por el ordenamiento europeo y, en el caso de que así fuera, cuáles serían las consecuencias en relación con las liquidaciones que constituyen el objeto del presente proceso.

SEXTO.- *Lo que la sentencia de esta Sala y Sección de 22 de enero de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 408/2017 , declara y razona sobre si es o no de apreciar una ayuda de Estado prohibida por el ordenamiento europeo.*

I.- Se expresa así:

" **(...).Establecimientos respecto de los que debe efectuarse la *verificación* del impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio exigida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**

1. Debe comenzarse negando, a pesar del esfuerzo desplegado por la representación procesal de IKEA IBÉRICA, S.A. para convencer a la Sala de lo contrario, que la sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018 obligue a analizar -a tenor de la existencia o no de *justificación objetiva*- si constituyen ayudas de Estado prohibidas *todas* las exoneraciones que la ley del **impuesto** prevé.

Entendemos, por el contrario, que aquella sentencia solo obliga a la *verificación* del impacto negativo sobre el medio ambiente y la ordenación del territorio de uno de los supuestos legales de no sujeción: el de los establecimientos que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 metros cuadrados, sin que esa actividad - *verificadora* - alcance al umbral de 4.000 metros cuadrados escogido por el Principado de Asturias con carácter general para exigir el tributo.

2. La expresada limitación se deriva, fundamentalmente, del tenor literal de la parte dispositiva de la sentencia del TJUE de 26 de abril de 2018, en la que, al contestar a la segunda de las cuestiones suscitadas por esta Sala, distingue claramente dos supuestos:

En primer lugar, el de la exoneración para los establecimientos con una superficie útil de exposición y venta al público que sea igual o superior a 4.000 metros cuadrados, supuesto que -para el tribunal europeo y sin matiz alguno- "no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado primero".

En segundo lugar, el de la previsión legal de la no sujeción al **impuesto** de los grandes establecimientos comerciales individuales cuya superficie útil de exposición y venta al público no exceda de 10.000 metros cuadrados, cuando desempeñen única y exclusivamente actividades de jardinería, de venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales, extremo que tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado "cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente".

3. El análisis detallado de los fundamentos jurídicos de la repetida sentencia de 26 de abril de 2018 corrobora de manera indubitada la limitación que acaba de sostenerse por cuanto:

3.1. En los parágrafos 39 y 40 de dicha sentencia se afirma que no puede descartarse *a priori* que el criterio relativo a la superficie de exposición y venta (cuyo efecto es "excluir a los establecimientos comerciales cuya superficie de exposición y venta sea inferior a 4,000 metros cuadrados del ámbito de aplicación de dicho **impuesto**"), pueda favorecer, en la práctica, a determinadas empresas o producciones "en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, aliviando sus cargas respecto de aquellas que están sujetas a la exacción controvertida en los litigios principales", razón por la que (parágrafo 41) debe determinarse si los establecimientos comerciales excluidos "se hallan o no en una situación comparable a la de los establecimientos comprendidos en él".

3.2. Se señala inmediatamente -parágrafo 45- que los Estados miembros "son libres para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción de conformidad con la legislación de la Unión" y, en relación con el **impuesto** que ahora nos ocupa, se dice literalmente en los apartados 45, 46 y 48 lo siguiente:

"45. En cuanto al **impuesto** controvertido en los litigios principales, de lo indicado por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que tiene como objetivo contribuir a la protección del medioambiente y a la ordenación del territorio. Se trata de corregir y de compensar el impacto territorial y medioambiental de la actividad de estos grandes establecimientos comerciales, en especial debido a los flujos de circulación generados, haciendo que contribuyan a la financiación de planes de actuación medioambientales y mejora de las infraestructuras.

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

48. En cuanto a la determinación del nivel de ese umbral, entra dentro del margen de apreciación del legislador nacional y se basa en apreciaciones técnicas complejas sobre las que el Tribunal de Justicia solo puede aplicar un control jurisdiccional limitado. Así pues, en este contexto no procede estimar que el umbral inicial de 2500 m2 o el de 4000 m2 que se adoptó posteriormente sean manifiestamente inadecuados en relación con los objetivos perseguidos.

3.3. Las anteriores consideraciones llevan a la sentencia, en los dos apartados siguientes (49 y 50), a concluir: a) Que un criterio de sujeción al **impuesto** basado en la superficie de venta de la empresa como el controvertido en los litigios principales "permite diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable desde el punto de vista de tales objetivos"; y b) Que "no cabe considerar que la exoneración fiscal de la que disfrutan los establecimientos comerciales situados en el territorio del Principado de Asturias cuya superficie de venta es inferior a un determinado umbral confiera una ventaja selectiva a dichos establecimientos y, por tanto, no puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1".

4. La claridad con la que el Tribunal de Justicia determina la inexistencia de *ventajas selectivas* en relación con el *umbral general* contrasta, sin embargo, con los fundamentos de la sentencia que se refieren al supuesto de no sujeción previsto en la ley para "los establecimientos comerciales que desempeñan única y exclusivamente actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de

maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 m2", pues, en relación con éstos, se señala literalmente en los parágrafos 53 y 54 lo siguiente:

"53. El Principado de Asturias alega, en sus observaciones escritas, que las actividades de los establecimientos comerciales considerados precisan, por su propia naturaleza, de una gran superficie de venta y de almacén. Añade que el impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio que causan se valora en función de un umbral distinto, pero equivalente, al que se aplica, en principio, a las actividades de comercio minorista de los establecimientos sujetos al **impuesto**.

54. Esta circunstancia puede justificar la distinción que establece la normativa impugnada en los litigios principales, la cual, por tanto, no atribuiría ventajas selectivas en favor de los establecimientos comerciales afectados. Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si efectivamente ocurre así".

5. Si a los transcritos apartados de la sentencia añadimos lo que, en su parte dispositiva, se afirma en relación con la segunda de las cuestiones prejudiciales de interpretación planteada por esta Sala, forzoso será concluir que la *comprobación* o la *verificación* que compete a este órgano judicial se refiere *solo* a los establecimientos comerciales que desempeñan única y exclusivamente actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 metros cuadrados, respecto de los que cabrá determinar si su impacto en el medio ambiente o en el urbanismo es de una intensidad que -por ser menor que la del resto de establecimiento- permite la exclusión del abono del tributo.

Dice así, en efecto, la parte dispositiva de la sentencia de 26 de abril de 2018 en este particular:

"2) No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, un **impuesto** como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 4.000 m2. Tal **impuesto** tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 m2, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente".

6. Por consiguiente, la única cuestión que queda por resolver en el asunto que nos ocupa es la de si este supuesto legal de no sujeción está justificado por referirse a establecimientos cuyo negativo impacto urbanístico o medioambiental es de menor intensidad que el de los establecimientos que no reúnen esas condiciones, en el bien entendido que la parte recurrente no ha alegado en modo alguno que sus establecimientos, aunque de dimensiones superiores, se dediquen *única y exclusivamente* a aquellas actividades.

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

1. Aunque la repetida sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2018 señala expresamente que corresponde al órgano jurisdiccional requirente comprobar si el grado de intensidad en la afectación del medio ambiente del supuesto de no sujeción permite excluir a los establecimientos que nos ocupan del **impuesto** controvertido, también afirmó en sus fundamentos jurídicos

(i) que *"un criterio de sujeción al **impuesto** basado en la superficie de venta de la empresa permite diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable"* desde el punto de vista de los objetivos del tributo (parágrafo 49) y

(ii) que las circunstancias expresadas por el Principado de Asturias para defender la exoneración de que gozan ciertos establecimientos por razón de su actividad *"(...) puede(n) justificar la distinción que establece la normativa impugnada en los litigios principales, la cual, por tanto, no atribuiría ventajas selectivas en favor de los establecimientos comerciales afectados"* (parágrafo 54).

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

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

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

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

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

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

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

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

Desde luego no se desprende la alegada falta de justificación objetiva de la ventaja fiscal otorgada del estudio elaborado por la cátedra UNESCO de Territorio y Medio Ambiente de la Universidad Rey Juan Carlos, pues las afirmaciones que en el mismo se contienen sobre la "falta de racionalidad entre los sujetos pasivos y los exentos en los términos exigidos por el artículo 107 TFUE ", así como en relación con la "inexistencia de datos técnica y científicamente validables que estimen en términos adecuados la contaminación atmosférica y resto de impactos de tráfico rodado" resultan abiertamente contradictorias con la doctrina del Tribunal de Luxemburgo establecida en la sentencia de abril de 2018, de continua cita, pues en la misma no solo se convalida, desde el punto de vista del Derecho Europeo, un **impuesto** como el que nos ocupa a tenor de sus objetivos y finalidades, sino que se afirma con claridad:

(i) que es coherente con tales designios un criterio basado en la superficie,

(ii) que la determinación de cuál haya de ser dicha superficie es apreciable libremente por el legislador nacional y

(iii) que las justificaciones ofrecidas al respecto para excluir a ciertos establecimientos son, en principio, razonables, aunque verificables por el juez nacional.

Entendemos, en definitiva, que no se han desvirtuado las razones ofrecidas por el legislador para excluir del **impuesto** ciertas actividades cuando se desarrollan en superficies superiores al umbral general y que, en todo caso, la parte recurrente no ha probado que tales establecimientos comerciales (que desempeñan única y exclusivamente actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales y cuya superficie de venta no excede de

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

10.000 metros cuadrados) tienen un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los que sí se consideran sujetos".

II.- Finalmente, la mencionada sentencia de esta Sala y Sección de 22 de enero de 2019, recurso de casación núm. 408/2017 , incluye el siguiente fundamento jurídico quinto:

" **Contenido interpretativo de esta sentencia.**

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA , *estamos en condiciones de responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, que nos interroga sobre si los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se oponen a un* ***impuesto****, como el que nos ocupa, que grava el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales cuya superficie útil de exposición y venta al público sea igual o superior a 4.000 metros cuadrados y sobre si del artículo 107 de ese mismo Tratado se desprende que puede constituir una ayuda de Estado prohibida los supuestos de no sujeción previstos en la ley, tanto respecto a los establecimientos con una superficie inferior a 4.000 metros cuadrados como en relación con aquellos, de una superficie inferior a 10.000 metros cuadrados, pero destinados a las concretas actividades que la ley prevé.*

Y la respuesta ha de ser coherente con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su sentencia de 26 de abril de 2018, concretamente:

1. Los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no se oponen a un **impuesto** que grava el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales cuya superficie útil de exposición y venta al público sea igual o superior a 4.000 metros cuadrados por razón del impacto que producen sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano de esa región, pero que opera con independencia de la ubicación real de esos establecimientos comerciales fuera o dentro de la trama urbana consolidada y recae en la mayoría de los supuestos sobre las empresas de otros Estados miembros, teniendo en cuenta: (i) que no afecta a los comerciantes titulares de varios establecimientos comerciales, individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público sea inferior a 4.000 m2, sea cual sea la suma de la superficie útil de exposición y venta al público de todos sus establecimientos, y (ii) que no somete a gravamen a los grandes establecimientos comerciales individuales, cuya superficie útil de exposición y venta al público no exceda de 10.000 m², cuando desempeñen única y exclusivamente actividades de jardinería, de venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales.

2. No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE , apartado 1, un **impuesto** como el que nos ocupa, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 4.000 metros cuadrados. Tal **impuesto** tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 metros cuadrados".

SÉPTIMO.- *Estudio y decisión en particular del reproche referido a la vulneración del principio de libre circulación de capitales.*

Procede recordar de nuevo la doctrina de la STC 53/2014, de 10 de abril de 2014 , sobre la validez constitucional de unas medidas tributarias que afecten a la libertad de empresa cuando estas tengan por objetivo unos fines constitucionalmente legítimos y, además, esas concretas medidas sean adecuadas para promover dichos fines.

Con este inicial punto de partida, debe decirse que esa misma doctrina es argumento bastante para rechazar la vulneración del principio de libre circulación de capitales que se reprocha en el actual recurso de casación.

Y es válida también para descartar esa misma vulneración toda la argumentación que desarrolla esa STC 53/2014 para subrayar la finalidad extrafiscal del **Impuesto** Asturiano.

En el apartado c) del FJ 6 se expresa así:

"Abona finalmente la falta de equivalencia entre el **impuesto** sobre grandes establecimientos comerciales y los dos tributos locales examinados, la finalidad extrafiscal del **impuesto** asturiano, que confirma la ausencia de solapamiento real entre las fuentes de riqueza gravadas por uno y otros (STC 289/2000 , FJ 4).

Sobre el concepto de extrafiscalidad también nos hemos pronunciado en numerosas ocasiones, considerando que tienen tal finalidad aquéllos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no

es otro que aquel cuya finalidad es contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos" (art. 31.1 CE). En ese sentido, conviene recordar también que no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica, pues "el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 , y 194/2000, de 19 de julio , FJ 8)- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, por tanto, inexpresivas de capacidad económica" (STC 193/2004, de 4 de noviembre , FJ 5). En consecuencia, es inherente al concepto constitucional de tributo, que exige que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, el que el mismo persiga siempre también una finalidad recaudatoria.

Dicho de otro modo, de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, [STC 19/2012, de 15 de febrero , FJ 3 a)], difícilmente habrá **impuestos** extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13 , y 221/1992, de 11 de diciembre , FJ 4), de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE . En fin, en sistemas tributarios complejos, formados por distintas figuras tributarias, resulta evidente que todos los **impuestos** sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica. En este sentido, lo que diferencia un **impuesto** fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, tal como se ha dicho en ya en la STC 289/2000 y que exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica "como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de ?quien contamina paga")" (STC 289/2000 , FJ 5). De esta manera, lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación (por todas, STC 60/2013 , FJ 3).

La citada finalidad extrafiscal se anuncia en el preámbulo, que afirma que este **impuesto** "tiene carácter extrafiscal, ya que su creación no obedece a un propósito exclusivamente recaudatorio, consustancial a cualquier figura impositiva, sino además, y principalmente, al de desplazar sobre los establecimientos implantados como grandes superficies las incidencias negativas que su actividad genera en el territorio, en el medio ambiente y en la trama del comercio urbano", y se concreta en el objeto del tributo (art. 21.1), que establece que "este **impuesto** grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales 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 medio ambiente, cuyo coste no asumen.

Las finalidades extrafiscales así declaradas se proyectan además sobre la estructura del tributo en los términos ya descritos, de manera que a partir de la sujeción a gravamen de establecimientos con superficie útil a partir de 2.400 m2, se modula la base imponible en función de la superficie destinada a aparcamiento de que dispone el gran establecimiento comercial (art. 21.6), indicador éste que se refleja también en los criterios de modulación de la base (art. 21.7) y de la base liquidable, que toma en cuenta otros factores adicionales, como la proyección horizontal o plano (frente a la altura) (art. 21.8), cuantificándose la deuda tributaria en función directa de los metros cuadrados de aparcamiento (art. 21.8) o, de los accesos de transporte público o planes medioambientales (art. 21.11). Finalmente, los ingresos del **impuesto** sobre establecimientos comerciales se declaran afectos, a tenor del art. 21.2, a la elaboración y ejecución "de programas dictados en desarrollo de las directrices sectoriales de equipamiento comercial, así como para la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras". Este elemento tiene relevancia en el examen de equivalencia, si bien en términos sólo relativos, pues hemos reiterado que "no es más que uno de los varios indicios -y no precisamente el más importante- a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal" (SSTC 179/2006, FJ 10 , y 60/2013 , FJ 5).

El examen anterior permite excluir la equivalencia entre el **impuesto** sobre grandes establecimientos comerciales y el resto de tributos en liza pues resulta claro que la estructura del primero se ordena a la consecución de la citada finalidad, persiguiendo, entre otros aspectos, la internalización de los costes

medioambientales que se derivan de los indicadores expuestos, como son el uso del vehículo (medido por la capacidad de alojamiento), o el impacto sobre el territorio (medido por el plano o proyección medioambiental), lo que avala su estructura de **impuesto** pigouviano. Se pretende así, tanto desincentivar un determinado modelo de gran establecimiento, como al mismo tiempo sujetar a un gravamen específico este tipo de actividades. Debemos, a mayor abundamiento, insistir en que no se trata de examinar si estamos ante un **impuesto** idóneo para minimizar el impacto medioambiental que se pretende tener en cuenta en su gravamen, sino si dicha finalidad se proyecta o no en su estructura y elementos de cuantificación. No es función de este tribunal determinar si la configuración del **impuesto** es la más idónea para cumplir los fines extrafiscales que dice perseguir; basta con que dichos fines se aprecien en la propia estructura del **impuesto**, como dijimos desde la STC 289/2000 , lo que debemos concluir que sucede en este caso.

De acuerdo con lo anterior, puede descartarse en este caso la infracción del art. 6.3 LOFCA".

OCTAVO.- *Decisión final y costas procesales.*

Todo lo antes razonado impone la declaración de no haber lugar al recurso de casación, así como la imposición de una condena en costas en aplicación de lo establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

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

Y para la fijación de la expresada cantidad se tienen en cuenta los criterios habituales seguidos por esta Sala y, desde ellos, se pondera la complejidad de lo suscitado en el recurso de casación y la dedicación requerida para formular el escrito de oposición.

F A L L O

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

1.- No haber lugar al recurso de casación interpuesto por IKEA IBÉRICA, SA contra la sentencia de 13 de julio de 2015 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (dictada en el recurso núm. 163/2014).

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

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Rafael Toledano Cantero D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Nicolas Maurandi Guillen, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.-

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ