

EL IMPUESTO SOBRE LOS GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES QUINCE AÑOS DESPUÉS: LAS SOMBRAS DE ESTE TRIBUTO AMBIENTAL A LA LUZ DEL DERECHO COMUNITARIO

TAX ON LARGE COMMERCIAL ESTABLISHMENTS FIFTEEN
YEARS LATER: SHADOWS OF THIS ENVIRONMENTAL TAX IN
THE LIGHT OF EUROPEAN UNION LAW

Autor: Fernando López Pérez, Investigador del Centro Internacional de Estudios de Derecho Ambiental (CIEDA-CIEMAT)

RESUMEN:

El impuesto autonómico sobre grandes establecimientos comerciales, que acaba de cumplir quince años, ha vivido desde su aprobación en una constante polémica que comenzó con las dudas sobre su constitucionalidad. Una vez resueltas éstas por el Tribunal Constitucional, ha surgido la controversia sobre su validez a la luz del derecho de la Unión Europea y, más en concreto, en relación al importante derecho de libertad de establecimiento y el régimen de ayudas de estado, que ha finalizado con el planteamiento de una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte del Tribunal Supremo, y las advertencias de la Comisión Europea al respecto. En el presente artículo pretende efectuarse una panorámica general del impuesto para, seguidamente, confrontarlo con el derecho de la Unión Europea, a fin de valorar la oportunidad de su mantenimiento o supresión.

ABSTRACT:

The tax on large commercial establishments rated by the Spanish Autonomous Communities 15 years ago has gone through constant controversy ever since it was approved, when certain doubts about its constitutionality made a start. Once these doubts have been deemed by the Constitutional Court, a new controversy over the tax validity has risen up in the light of the European Union Law, specially when it comes to the important right of freedom of establishment and State aid, which has been terminated with the proposal of a preliminary question by the Spanish Supreme Court to the Court of Justice of the European Union and notices

given by the European Commission to this respect. This article tries to complete a sweeping study of this tax comparing it with the European Union Law, in order to value the possibility of preserving or eliminating it.

Palabras clave: Ayudas de Estado; Ciudad compacta; Comunidades Autónomas; Fiscalidad ambiental; Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales; Incumplimiento del derecho comunitario; Libertad de establecimiento; Libre circulación; Libre prestación de servicios; Movilidad sostenible

Key words: State aid; Compact city; Spanish Autonomous Communities; Environmental taxation; Tax on large commercial establishments; Infringement of European Union Law; Freedom of establishment; Free movement; Freedom to provide services; Sustainable mobility

Sumario:

I. Introducción

II. Naturaleza y objeto del IGEC

III. Análisis sobre la constitucionalidad del IGEC

IV. La consideración del IGEC como ayudas de estado ilegales y contrarias a la libertad de establecimiento

V. La compatibilidad del IGEC con el derecho comunitario. El principio de proporcionalidad. El modelo de ciudad compacta como paradigma ideal de ciudad digna de protección ambiental.

Conclusiones

Bibliografía

Summary:

Introduction

II. Nature and purpose of IGEC

III. Analysis on the constitutionality of IGEC

IV. Consideration of IGEC as illegal State aids and against freedom of establishment

V. IGEC compatibility with European Union Law law. Principle of proportionality. The compact city model as an ideal paradigm of city worthy of environmental protection. Conclusions

Bibliography

I. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas, la denominada tributación medioambiental o fiscalidad verde ha ido acaparando una mayor atención en el ámbito de la Unión Europea, aunque su peso relativo respecto de la recaudación total a través de los restantes tributos sigue manteniendo un carácter casi residual.

En cualquier caso, a la par que la preocupación por el medio ambiente ha ido en aumento, ha existido un intento por conseguir que el mercado interiorice las externalidades negativas que en la producción y consumo de bienes y servicios se causan sobre aquél. Y es que, como indica BUÑUEL GONZÁLEZ (2004: p. 31), «las externalidades negativas, como la contaminación, suponen un fallo de mercado. El mercado falla porque los consumidores o productores que contaminan y degradan el medio ambiente no pagan por ello. Con su actividad causan un perjuicio a la sociedad en su conjunto, que el mercado sólo tendría en cuenta si los perjudicados detentaran el derecho de propiedad sobre los recursos naturales afectados (el aire, el agua, etc.)». Todo ello ha hecho que la protección fiscal del medio ambiente cuente con una serie de ventajas que la han hecho muy recomendable, tales como su efecto disuasorio en el abuso sobre recursos naturales escasos, su potencial recaudatorio para la financiación de programas de política medioambiental, etc. -DE PRADA GARCÍA (2002: p. 26)-.

El problema que se plantea en los tributos medioambientales es el riesgo del que nos hablan CARBAJO VASCO y HERRERA MOLINA (2004: p. 89), en el sentido de que bajo la *bandera medioambiental*, que es utilizada como excusa, se creen figuras esencialmente recaudatorias. De hecho, aunque en un principio desde la perspectiva comunitaria hubo una gran apuesta por la denominada fiscalidad verde, tal postura se ha ido relativizando o al menos matizando, ante el riesgo de que se haya terminado por desvirtuar su utilización y acabe constituyendo un obstáculo a las libertades consagradas en los tratados, tal y como señala RODRÍGUEZ MUÑOZ (2004: p. 531).

Es lo que parece ocurrir, o al menos gran parte de la doctrina así lo ha identificado, con el denominado impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales (en adelante, IGEC). Tributo autonómico que se introdujo por primera vez en la Comunidad Autónoma de Cataluña a través de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Desde entonces, otras cinco Comunidades Autónomas - Navarra, Asturias, Aragón, La Rioja y Canarias- lo han ido adoptando en su ordenamiento en uso de las competencias fiscales reconocidas en la

Constitución, y amparadas en la interpretación que sobre las mismas ha otorgado el Tribunal Constitucional.

A lo largo de estos quince años, muchas han sido las críticas vertidas sobre este tributo que han puesto en duda incluso su constitucionalidad, zanjada a través de varios pronunciamientos del Tribunal Constitucional, o manifestada en la impugnación sistemática ante la jurisdicción contencioso-administrativa de los actos de gestión del impuesto, recursos igualmente desestimados invariablemente¹.

En el tortuoso camino recorrido por el IGEC durante el tiempo transcurrido desde su aprobación en Cataluña, la última incidencia la constituyen los dos procedimientos abiertos desde la Unión Europea. Así:

- Por un lado, la Comunicación de la Dirección General de Fiscalidad de la Unión Europea, a través de la cual se informa de la apertura de un procedimiento EU PILOT² contra el Reino de España, tras la denuncia de la patronal ANGED³, en el entendimiento de que el IGEC podría vulnerar el derecho a la libertad de establecimiento reconocido en el derecho comunitario -artículo 49 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en adelante [TFUE](#)-⁴.

¹ Y, recientemente, la petición de supresión de este tributo en el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español de 2014 (conocido como *Informe Lagares* en referencia a su Presidente Sr. Lagares Calvo, Catedrático de Hacienda Pública). En la Propuesta número 97 de este Informe se alude a que «deberían suprimirse los impuestos autonómicos sobre grandes superficies comerciales y de servicios por sus efectos negativos económicos sobre la unidad de mercado y sobre la eficiencia económica». Fuente: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (última consulta el 8 de junio de 2016).

² EU PILOT es un procedimiento de reciente creación en el seno de la Unión Europea, consistente en que, cuando la Comisión detecta una posible infracción de la legislación o recibe una denuncia al respecto, trata de resolver rápidamente el problema con el Estado miembro afectado por medio de un diálogo estructurado. De este modo, los Estados miembros pueden proporcionar más información objetiva o jurídica sobre una posible infracción del Derecho de la Unión, con vistas a encontrar una solución rápida y conforme a la legislación de la UE y evitar así la necesidad de un procedimiento formal de infracción, que puede acabar en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

³ ANGED, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución, es un lobby registrado como tal ante la Unión Europea, encuadrado en los “grupos de presión dentro de las empresas y asociaciones comerciales, empresariales o profesionales”. Fuente: <http://ec.europa.eu/transparencyregister/public/consultation/displaylobbyist.do?id=372186015628-03> (última consulta el 8 de junio de 2016).

⁴ Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Diario Oficial de la Unión Europea de 26 de octubre de 2012 (C 326/47).

- En segundo lugar, la Carta de la Comisión Europea al Reino de España, de 28 de noviembre de 2014, también tras un procedimiento iniciado a petición de la patronal ANGED, que califica al IGEC como una ayuda de estado ilegal⁵ e instando su supresión. Todo ello por considerar que, al gravar el IGEC únicamente a las denominadas grandes superficies, obviando su imposición a otra tipología comercial, especialmente los pequeños y medianos establecimientos, discrimina a los grandes del sector frente al resto de comercios otorgando una *ventaja selectiva*.

En el fondo de esta investigación trasciende la *tensión* -así lo califican CARBAJO VASCO y HERRERA MOLINA (2004: pp. 91 a 93)- entre la finalidad ambiental que se reconoce en los Tratados comunitarios y las libertades económicas también amparadas por el acervo comunitario.

Las consecuencias de estos procedimientos, que no tienen en realidad efectos jurídicos inmediatos, no se han hecho esperar, con la derogación radical del impuesto en tres de las seis Comunidades Autónomas que lo aprobaron: Canarias, La Rioja y Navarra, ante el temor de que el no cumplimiento de las advertencias, conlleve la devolución de lo cobrado hasta el momento en virtud de este impuesto o, en su caso, la exigencia retroactiva del tributo a todos los operadores comerciales minoristas, incluido el pequeño comercio⁶.

⁵ En esta Carta, el Director General Adjunto de Ayudas Estatales de la Dirección General de Competencia de la Comisión Europea, informa que «las exenciones parecen conceder una ventaja selectiva a determinadas empresas a tenor del artículo 107, apartado 1, del [TFUE](#) porque constituyen una excepción al régimen normal de imposición que sea basa en una imposición a los establecimientos de venta minorista en función de su superficie. Una exención fiscal puede, en principio, estar justificada por la lógica intrínseca del sistema fiscal. Sin embargo, es el Estado miembro quien debe facilitar y argumentar dicha justificación. Según la información procedente de las Comunidades Autónomas, el objetivo del impuesto sería compensar el impacto negativo causado por el sector de venta minorista en el medio ambiente y el coste creado en términos de planificación urbana. La justificación general ofrecida para excluir a los pequeños establecimientos y a las tiendas especializadas del ámbito de aplicación del impuesto es que supuestamente tienen un menor impacto negativo sobre el medio ambiente, las infraestructuras y las políticas de planificación urbana. Sin embargo, no se han facilitado datos que apoyen este argumento, y el nivel del umbral o la elección de actividades exentas no parecen estar respaldadas por ningún estudio u otras pruebas convincentes. Por el contrario, 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. Además, no se han constatado razones por las que la medida pudiera considerarse compatible con el mercado interior».

⁶ Puede consultarse la Disposición derogatoria única de la [Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias de la Comunidad Foral de Navarra](#); el artículo 45 de la [Ley 6/2015, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2016 en La Rioja](#); y la Disposición final

Además, también recientemente, estos expedientes han tenido importantes repercusiones jurídicas en torno a procedimientos judiciales existentes seguidos ante el Tribunal Supremo. Así:

- Dos sentencias del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015⁷, a través de las cuales se estiman los recursos de casación interpuestos por un operador comercial de implantación nacional, contra sendos autos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que denegaban la suspensión cautelar de la liquidación del IGEC para varios grandes establecimientos comerciales ubicados en dicha Comunidad Autónoma⁸. De este modo, en ambas sentencias se hace mención expresa a los procedimientos comunitarios indicados más arriba, que sirven para justificar la *apariencia de buen derecho*, imprescindible para acordar la medida cautelar.
- Tres autos del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2016, referentes a los recursos de casación que analizan la validez de los reglamentos de desarrollo del IGEC de las Comunidades de [Aragón](#), [Cataluña](#) y [Principado de Asturias](#), y que acuerdan el planteamiento al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestiones prejudiciales sobre la compatibilidad de este impuesto a la luz del derecho de libertad de establecimiento del derecho comunitario y sobre su posible consideración como ayudas de estado ilegales.

En el presente artículo, se pretende efectuar un análisis de este impuesto tras sus quince años de vida, su naturaleza y objeto e imbricación con la protección del medio ambiente. A continuación se analizan las principales vicisitudes soportadas por el IGEC, con especial atención a las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas sobre su validez y de los procedimientos iniciados desde instancias comunitarias.

primera de la [Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016](#).

⁷ Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015 (número de recurso [607/2015](#) y [614/2015](#)).

⁸ Téngase en cuenta que es habitual encontrar en los repertorios de jurisprudencia, numerosas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas donde se encuentra implantado el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, que resuelven los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las liquidaciones del impuesto, y que son constantemente desestimados. Sólo por citar algunos ejemplos recientes, puede consultarse la [sentencia del TSJ de Asturias de 26 de febrero de 2016](#) o sendas sentencias del TSJ de Cataluña de [18 de febrero de 2016](#) y de [11 de febrero de 2016](#).

II. NATURALEZA Y OBJETO DEL IGEC

El IGEC aprobado por las seis Comunidades Autónomas antedichas se identifica con los denominados tributos extrafiscales⁹, esto es, como señala SOLER ROCH (2008: p. 87), responden a la consecución de objetivos determinados por el legislador, en el marco de la política desarrollada por los poderes públicos, perteneciendo al ámbito de los denominados *impuestos de ordenación*, distinguiéndose del grueso de la tributación general, los denominados *impuestos de financiación*, por no responder a finalidades estrictamente recaudatorias. De hecho, seguramente, es precisamente la finalidad ambiental la que está detrás de gran parte de los tributos extrafiscales.

La función extrafiscal de los tributos está plenamente admitida por el Tribunal Constitucional, pese a que no se recoja de forma expresa en la Constitución tal finalidad, amparándose igualmente que sean las Comunidades Autónomas las que los implanten, con base en su poder tributario. Así puede consultarse la sentencia de este Tribunal [37/1987](#), de 26 de marzo¹⁰.

⁹ Así se resaltaba en las legislaciones autonómicas reguladoras del IGEC: la exposición de motivos de la [Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes establecimientos de Cataluña](#) y de la [Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales](#). En el Principado de Asturias, así se proclama en el artículo 19.1 del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios ([Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio](#)); o el artículo 39.Dos de la [Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y Fiscales de Canarias](#).

¹⁰ En cuyo F. 13 afirma que «es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados [...]. Sentado lo anterior, es preciso determinar si la función extrafiscal de los tributos tiene o no lícito acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico. La respuesta ha de ser también afirmativa. Pues, en efecto, ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria -y, en concreto, su poder de imposición- en relación con la consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas “para el desarrollo y ejecución de sus competencias” (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma». Al respecto de esta sentencia, puede consultarse a ESCRIBANO LÓPEZ

Ahora bien, ello no implica en modo alguno que esta clase de tributos con finalidad extrafiscal pueda olvidar los principios tributarios que rigen en España y que tienen reflejo expreso en la Constitución, como el artículo 31, de tal manera que, como indican SESMA SÁNCHEZ y CORDERO GONZÁLEZ (2005: pp. 46 y 47), «los tributos de inspiración extrafiscal no pueden desconocer, sin embargo, el principio constitucional de capacidad económica, debiendo recaer, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1987, de 23 de marzo, sobre hechos indicativos de riqueza, que pongan de manifiesto la capacidad del sujeto para hacer frente al pago de la deuda tributaria»¹¹.

Y así ocurre en las distintas regulaciones autonómicas del IGEC, por cuanto la base imponible del impuesto sí que expresa una cierta riqueza, aunque sea potencial, al incluirse la superficie de venta, almacenaje o aparcamiento destinado a clientes.

En cualquier caso, en lo que afecta a la tributación medioambiental, la imposición se justifica en gran medida en el tradicional principio de *quien contamina paga* -actualmente contemplado en el artículo 191.2 del [TFUE](#)-, esto es, que los costes de la contaminación han de imputarse al agente contaminante, entendido por tal la persona física o jurídica, sometida a

(2008: p. 145). Por lo demás, esta doctrina es mantenida en la actualidad por el propio Tribunal Constitucional, como prueba la más reciente sentencia [122/2012](#), de 5 de junio o la [96/2013](#), de 23 de abril.

¹¹ En el mismo sentido BAENA AGUILAR (2002: pp. 188 y 189). Y sobre los restantes principios constitucionales tributarios y su relación con la tributación medioambiental, puede consultarse a CAZORLA PRIETO (2008: pp. 53 a 84). Por otro lado, en lo concerniente al principio de capacidad económica, resulta muy interesante la aportación de HERERRA MOLINA (2000: pp. 60 y 61), al indicar que «la jurisprudencia española parece asumir implícitamente la distinción entre capacidad económica “absoluta” y “relativa”, considerando que en los tributos extrafiscales en los que el hecho imponible deberá seguir gravando una cierta capacidad económica -entendida como mera riqueza potencial presente en la generalidad de los casos previstos por el legislador- mientras que la base podrá desentenderse de la capacidad económica relativa para atender al fin extrafiscal. Pensamos, sin embargo, que este planteamiento es inexacto, pues la mera presencia de “riqueza potencial” en el hecho imponible no supone ninguna garantía de justicia para el contribuyente. En el caso de los impuestos extrafiscales deberá llevarse a cabo, más bien, un control de proporcionalidad. Para ello deberá examinarse, en primer término, si el impuesto es idóneo para conseguir el fin extrafiscal y si ello se realiza con la mínima lesión posible del principio de capacidad económica (v. gr., sin desvirtuar innecesariamente la progresividad del gravamen). Además, deberá ponderarse el bien ambiental conseguido y la lesión del principio de capacidad económica».

derecho privado o público, que directa o indirectamente deteriora el medio ambiente o crea las condiciones para que se produzca dicho deterioro¹².

Cuestión distinta es que, como indica HERRERA MOLINA (2008: pp. 195 y 196), el cumplimiento estricto de la aplicación de este principio típico de la legislación ambiental debería precederse de un cálculo real sobre los costes ambientales a internalizar, cuestión que no se ha realizado en la aprobación de este impuesto autonómico, en parte por la dificultad técnica que conlleva cuantificar el impacto real que un gran establecimiento comercial produce¹³. Y es que, como expresan SESMA SÁNCHEZ y CORDERO GONZÁLEZ (2005: pp. 17 a 21), el establecimiento de este gravamen a los grandes establecimientos comerciales no ha sido precedido de un análisis previo del impacto de este tipo de comercios respecto de las externalidades negativas que se supone causan. Pero lo cierto, así lo reconocen estas mismas autoras, es que en modo alguno resulta necesario este estudio. Ahora bien, ello no obsta para que resulte necesario aplicar un criterio de proporcionalidad que lo controle. Estimo que es esta una cuestión clave a la hora de ponderar su validez respecto del derecho comunitario, tal y como se analizará más adelante.

No obstante lo anterior, no cabe duda de la plena aceptación de los tributos extrafiscales en el ordenamiento español, de forma similar a como lo admiten otros países de nuestro entorno. Todo ello en un intento de que el mercado asuma las externalidades negativas que se generan en determinadas actividades, y con un propósito ordenador del poder público, que pretende mediante la implantación de esta clase de tributos modificar la conducta de los agentes económicos hacia prácticas más sostenibles¹⁴.

¹² Así, puede consultarse a HERRERA MOLINA (2000: pp. 41 y 42 y 2008: p. 188), RODRÍGUEZ MUÑOZ (2004: p. 127) o a LOZANO CUTANDA (2010: pp. 97 y 98), entre otros muchos autores en igual sentido.

¹³ Este mismo autor propone la sustitución del IGEC por contribuciones especiales, que se constituirían como un instrumento más idóneo que el uso del impuesto.

¹⁴ Y este es el sentido en el que se pronuncia el propio Tribunal Constitucional en lo concerniente a los tributos extrafiscales, al declarar -sentencia [122/2012](#), de 5 de junio, F. 4- que «partiendo de esta doctrina, otro de los criterios que podría ser útil para distinguir los hechos imponibles de dos impuestos es si su finalidad es básicamente fiscal o extrafiscal, pues a diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal “la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación. Ahora bien, ni la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo es suficiente para salvar el obstáculo del art. 6.3 LOFCA, ni tampoco basta, a los efectos de distinguir sus hechos imponibles, con incorporar a un impuesto primordialmente fiscal una finalidad extrafiscal adicional. La finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto

El problema radica, sin embargo, en conocer si la regulación material del IGEC en las diferentes Comunidades Autónomas es o no acorde con dicha naturaleza del tributo extrafiscal, esto es, el intento del poder público a fin de fomentar y promover que la implantación del comercio coadyuve a alcanzar un ideal de ciudad lo más acorde posible con el medio ambiente, más allá de que tenga un componente recaudatorio que pueda dedicarse a la financiación de actuaciones de carácter medioambiental.

Pero, como ya anticipara en el epígrafe introductorio, bajo la bandera del medio ambiente, se mantiene la sospecha desde la primera aparición del IGEC sobre el verdadero origen y fin de este impuesto. Plasmado en el recelo de que el fin último del impuesto sea el meramente recaudatorio de fondos públicos a costa de una determinada tipología comercial¹⁵, favoreciendo además al pequeño o mediano comercio, desvirtuando así la finalidad ordenadora (modificadora de conductas) del impuesto.

En este sentido, como destaca PEÑA ALONSO (2008: p. 477), «los verdaderos impuestos ecológicos deben ser instrumentos útiles para modificar las conductas contaminantes de las personas y empresas y, a la vez, tienen que coadyuvar a financiar el gasto público para corregir o minorar el impacto negativo que genera la contaminación». De esta manera, la propia estructura del tributo debe prever mecanismos para que, en función de la conducta del obligado, la cuantía del tributo pueda verse minorada hasta incluso llegar a estar no sujeto al mismo¹⁶.

Así, si el potencial impacto que el gran establecimiento comercial produce sobre el territorio, el medio ambiente y la trama urbana, es por causa principalmente por su implantación en el extrarradio de la ciudad en espacios isla sin acceso peatonal, lo cual genera masivos desplazamientos en vehículos a motor privados (agravado por una deficitaria conexión a través de medios de transporte público), el legislador tributario habrá de prever bonificaciones (e,

y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas [STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 B])».

¹⁵ El hecho de que los fondos recaudados queden afectados a mejoras en el medio ambiente -por ejemplo, artículo 19 del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios ([Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio](#))-, no convierte en ambiental un tributo ordinario. En este sentido, HERRERA MOLINA (2000: p. 61).

¹⁶ En un sentido similar, puede consultarse la opinión de HERRERA MOLINA (2000: p. 73), RODRÍGUEZ MUÑOZ (2004: pp. 131 y 132), MATA SIERRA (2008: p. 510) o CAZORLA PRIETO (2008: p. 60).

incluso, la no sujeción misma al impuesto) en aquellos grandes establecimientos que se ubiquen en la trama consolidada de las ciudades o, al menos, en sectores de suelo urbanizable de uso mayoritariamente residencial. Y es que en estos casos, parece más que probable que el acceso bien podrá realizarse de forma peatonal o al menos contarán con una mejor conexión a través de medios de transporte público. En consecuencia, el impacto al medio ambiente se reducirá o, al menos, se igualará con el causado por las restantes tipologías comerciales que en la actualidad están exentas o directamente no están sujetas al IGEC.

De este modo, habrá de analizarse si la regulación concreta del IGEC en las distintas Comunidades Autónomas ha previsto esta circunstancia. La importancia de esta cuestión es, a mi juicio, clave para asegurar la supervivencia a los efectos de la normativa comunitaria y, más en concreto, a si puede ser considerado este impuesto o no una ayuda de estado ilegal a los pequeños comerciantes o una vulneración del principio de libertad de establecimiento.

Para responder a esta pregunta hay que analizar, en primer lugar, el objeto del IGEC en las diferentes regulaciones autonómicas, incluyendo las recientemente derogadas a los efectos de enriquecer el análisis. A este respecto, se establece en aquéllas que el objeto es el de gravar la singular capacidad económica que concurre en los grandes establecimientos, al entender que tal circunstancia genera externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen, como dispone resumidamente el artículo 1 de la [Ley de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre](#), y en similares términos las restantes Comunidades Autónomas que han innovado este impuesto. Así, *prima facie*, puede afirmarse que el objeto del impuesto grava el daño o impacto que se produce sobre el medio ambiente, el territorio o el entorno urbano, por la circunstancia de convertirse en focos de atracción de personas/clientes, que dada la situación generalmente periférica en que se ubican estos grandes comercios, acceden a ellos mediante el uso de vehículos a motor. Todo ello causa problemas de sobrecarga de infraestructuras públicas, contaminación causada por los vehículos y un consumo exacerbado de suelo, generalmente *virgen*.

El problema, no obstante, es que el origen del impuesto, al menos así se declara de forma expresa en la primera de las regulaciones, la catalana, atiende también como objeto del impuesto a la posición dominante que adquieren los grandes establecimientos comerciales frente al pequeño o mediano comercio. No todas las legislaciones autonómicas lo predicen de forma tan tajante, tan solo el Principado de Asturias sigue esta definición tan clara, pero en todas ellas parece sobrevolar esta idea.

Esta ambivalencia (protección ambiental y una aspirada defensa del pequeño comercio) desde luego desnaturaliza al impuesto y su pretendida finalidad extrafiscal y ordenadora de una conducta, tal y como señala SOLER ROCH (2008: p. 95) y, en último término, constituye el principal argumento para que la Unión Europea y nuestro Tribunal Supremo hayan fijado la vista en el IGEC.

Sin embargo, la evolución que se detecta en la regulación autonómica es la de desterrar este ánimo protector del pequeño comercio. A esta sensación contribuye la circunstancia de que las legislaciones autonómicas reguladoras del impuesto, establecen medidas, más o menos intensas, a fin de favorecer un cambio en la conducta de los operadores económicos con la finalidad de minimizar el impacto que su tipología comercial causa (cualidad ordenadora que, como he señalado antes, debe caracterizar a los impuestos medioambientales), como así reconoce el propio Tribunal Constitucional en su sentencia [96/2013](#) de 23 de abril -F. 8- al enjuiciar la legislación aragonesa que estableció el IGEC en esa Comunidad Autónoma, declarando que «en la estructura del impuesto hay determinados criterios que incentivan que las grandes áreas de venta realicen opciones de funcionamiento que ocasionen menores daños al entorno natural y territorial».

Otra cuestión es que estas medidas resulten más o menos afortunadas al fin pretendido, pero existen, y lo que habrá que juzgar es si son suficientes para entender que el IGEC es coherente con el fin extrafiscal que justifica su existencia misma.

Así, muchas de estas exenciones o bonificaciones que se establecen en las diferentes regulaciones autonómicas del IGEC, como la que, por ejemplo, prima que el acceso a las instalaciones del gran establecimiento pueda efectuarse a través de medios de transporte público o que se lleven a cabo inversiones en proyectos de protección ambiental, parecen tener un escaso impacto en la cuota final del impuesto¹⁷.

En Aragón, el texto refundido de la legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad autónoma de Aragón (Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre), sí que establece un considerable beneficio a aquellos grandes establecimientos que se ubiquen en el suelo urbano -artículo 22-, al aumentar la cuota tributaria en un 50% a los ubicados en suelo no urbanizable especial y un 25% o un 10% a los que se encuentren en suelo urbanizable no delimitado o delimitado respectivamente. Sin embargo, esta medida pretendidamente favorecedora del medio ambiente, se

¹⁷ Así, a modo de ejemplo, el artículo 31 del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios ([Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio](#)), establece el 20% de bonificación sobre la cuota tributaria, por tales circunstancias.

diluye si tenemos en cuenta que tal disposición no es propiamente una bonificación, sino un sistema de cálculo de la cuota, ya que a los ubicados en suelo urbano se les asigna el coeficiente 1 que en nada altera el resultado de aquélla.

Rompía con esta sensación de *maquillaje* del tributo, la derogada regulación del IGEC de Canarias al contener un verdadero fomento de la ubicación del gran establecimiento en la trama urbana, al aplicar un coeficiente del 0,30 sobre la superficie que se tenía en cuenta para el cálculo de la base imponible -artículo 39.siete de la [Ley 4/2012](#), de 25 de junio, de Medidas Administrativas y Fiscales de Canarias-, complementado con una deducción en la cuota de hasta el 45% por inversiones relacionadas con la protección medioambiental - artículo 39.nueve de esta norma-.

Así, si convenimos en que la principal afección que producen los grandes establecimientos comerciales, en comparación con el pequeño y mediano comercio, se causa por su mayoritaria ubicación periférica (donde el suelo es, evidentemente, más económico), lo lógico es que se incentivara un comportamiento positivo que llevase a que estos grandes operadores buscaran ubicaciones más próximas al centro de las ciudades. Bien entremedio de nuevos suelos urbanizables de uso predominantemente residencial, bien mediante actuaciones integrales en cascos urbanos, por ejemplo, mediante la regeneración de manzanas en zonas degradadas y con adecuación a su entorno¹⁸.

Es esta cuestión, a mi juicio, otra de las claves del impuesto a la hora de examinar su compatibilidad con la legislación comunitaria, y que, a la vista del análisis conjunto de las normativas reguladoras del IGEC, arroja muchas sombras, por no preverse de forma nítida supuestos de exención o no sujeción ni bonificaciones que apuesten de forma clara por tales ubicaciones más acordes con el medio ambiente, y que supongan verdaderamente una reducción sensible (sino la supresión del pago mismo) de la cuota.

¹⁸ Un buen ejemplo lo puede constituir el centro comercial *Via Catarina* en la rua Santa Catarina, que se sitúa en el centro de la ciudad de Oporto, en una de las calles más emblemáticas y comerciales de la ciudad portuguesa. Así, aunque el interior de este gran centro comercial pueda juzgarse como de dudoso gusto estético (al imitar las calles de una ciudad con colores francamente llamativos), lo cierto es que la fachada respeta la estética de su entorno, sin que el visitante pueda sospechar que dentro del edificio ubicado en el casco de la ciudad se encuentra un gran establecimiento comercial.

III. ANÁLISIS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IGEC

Desde la aprobación misma de las primeras experiencias del IGEC, ha sido un tema recurrente en la doctrina resaltar la posible inconstitucionalidad del tributo. Valga como ejemplo lo manifestado por AMATRIAIN CÍA (2002: pp. 52 y 53), SÁNCHEZ GRAELLS (2005: *in totum*) y (2006: *in totum*) o AYMÀ i BARBANY (2007: pp. 23 a 24 y 29), entre otros muchos autores.

Las críticas que justificaban este debate se basaban, esencialmente, en varios motivos:

- (i) La coincidencia del hecho imponible con otros tributos locales o estatales, concurrencia expresamente prohibida a la hora de regular la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, en virtud de lo señalado en el artículo 6 de la [Ley Orgánica 8/1980](#), de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- (ii) Sobre el verdadero carácter ordenador del impuesto, pues tal y como hemos visto, se pone en duda la calificación como extrafiscal del impuesto. Y más bien parece la existencia y exigencia del tributo una sanción, que una imposición fiscal que busque una modificación en el comportamiento de los sujetos pasivos.
- (iii) La vulneración del principio de capacidad económica.

No obstante lo anterior, las dudas sobre su constitucionalidad han sido zanjadas por el Tribunal Constitucional. Así, la primera de las sentencias recaídas juzgaba la constitucionalidad de la norma catalana, siendo que en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno se aducía únicamente que el IGEC contemplado en esa normativa vulneraba el artículo 6.3 de la [Ley Orgánica 8/1980](#), de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. No obstante, el debate quedó algo desvirtuado como fruto de la reforma legislativa efectuada en el 2009 sobre este precepto¹⁹. En concreto, se alegaba por el recurrente la inconstitucionalidad del impuesto por cuanto se sometía a gravamen la misma materia imponible que el impuesto local sobre actividades económicas y el

¹⁹ Y es que, en la redacción original del artículo 6.3, se aludía a la imposibilidad de que las Comunidades Autónomas establecieran y gestionaran tributos sobre las materias que la legislación local reservase a las Corporaciones Locales. El término “materias”, se sustituye a través de la [Ley Orgánica 3/2009](#), de 18 de diciembre, por “hechos imposables gravados por los tributos locales”, lo cual abría el abanico de las posibilidades de las Comunidades Autónomas a fin de implantar nuevos tributos.

impuesto sobre bienes inmuebles. El Tribunal Constitucional desestimó el recurso ([sentencia 122/2012](#), de 5 de junio) aduciendo que -F. 7- «la comparación de las bases imponibles del impuesto autonómico controvertido y el impuesto sobre actividades económicas, una vez puesta en relación con sus hechos imponibles, aporta unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA, lo cual conduce a desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad, sin que sea preciso un pormenorizado análisis de las diferencias, por otro lado evidentes, entre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el impuesto sobre bienes inmuebles».

Tal pronunciamiento es mantenido por el Tribunal Constitucional, en su sentencia [208/2012](#), de 14 de noviembre, que analizaba el recurso de inconstitucionalidad planteado por el Presidente del Gobierno contra la Ley navarra que aprobaba el IGEC, por los mismos motivos desestimatorios que el pronunciamiento concerniente a la normativa catalana²⁰.

Por otra parte, se halla la sentencia del Tribunal Constitucional [96/2013](#) de 23 de abril, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por un grupo parlamentario contra la legislación aragonesa del IGEC, y en el cual se amplían los motivos arguyendo que el tributo suponía una ruptura de la unidad del orden económico y un obstáculo a la libre circulación de mercancías en el territorio nacional, vulnerando, entre otras, la libertad de empresa proclamada en el artículo 38 de la Constitución y la garantía estatal del disfrute de los derechos y deberes constitucionales en igualdad de condiciones básicas, que reside en el 149.1.1 de la Constitución. El Tribunal Constitucional inadmite tal posibilidad, entre otras cuestiones, por cuanto -F. 9- «este impuesto, además de que es aplicable indistintamente de que quien realice la actividad empresarial sea residente o no en la Comunidad Autónoma de Aragón, no ha producido, y en todo caso los recurrentes no lo han acreditado, el efecto de limitar sustancialmente que empresarios que actúan en este sector comercial en otras Comunidades Autónomas se radiquen también en la Comunidad Autónoma de Aragón. Aun en el caso que el impuesto sobre grandes áreas de venta haya producido en alguna medida tal efecto limitativo [...], esta restricción, en principio, resultaría justificada por la consecución del fin a que sirve esta norma»²¹.

²⁰ Al margen de otra cuestión que se planteó en el *caso navarro*, al concurrir que la Comunidad Foral cuenta con el peculiar régimen de Convenio.

²¹ Y en similares términos, al respecto del IGEC en la Comunidad Autónoma de Aragón, puede verse la sentencia del Tribunal Constitucional [200/2013](#), de 5 de diciembre.

Con posterioridad, el Tribunal Constitucional analiza la legislación asturiana del IGEC en su sentencia [53/2014](#), de 10 de abril, analizando la cuestión de inconstitucionalidad planteada²² concerniente a que este tributo autonómico podría vulnerar el artículo 38 de la Constitución que proclama la libertad de empresa, por cuanto con su aprobación, se impone un coste adicional sobre el comercio agrupado en grandes establecimientos comerciales que, sin embargo, no se impone a sus competidores, creando trabas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas del igualdad. No obstante, también este argumento resulta rechazado por el Tribunal Constitucional en su pronunciamiento -F. 7- al entender que «el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales es un impuesto que 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. En ambos casos, la consecuencia de la agrupación de comerciantes en grandes establecimientos es que se pueden generar externalidades negativas sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano; externalidades que, a priori, no produce en la misma medida el pequeño comercio tradicional diseminado por la trama urbana. 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».

En definitiva, examinadas las diferentes cuestiones planteadas ante el Tribunal Constitucional, que incluyen el análisis sobre la posible vulneración del principio de libertad de empresa, desde la perspectiva del derecho español, así como la coincidencia con otros impuestos locales, como el concerniente al impuesto sobre actividades económicas o el impuesto sobre bienes inmuebles, este Tribunal ha juzgado de manera reiterada la conformidad del IGEC con el ordenamiento español pese a las constantes dudas surgidas tras la aprobación de este impuesto pretendidamente medioambiental en el año 2000. Los

²² Téngase en cuenta que esta sentencia, a diferencia de los pronunciamientos anteriores, nace del planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que conocía del recurso contencioso-administrativo interpuesto por ANGED contra la Resolución de la Consejería de Hacienda del Principado de Asturias por la que se aprobaba el modelo de declaración, alta, modificación y baja en el IGEC. Previamente, el Tribunal Constitucional, en su sentencia [197/2012](#), de 6 de noviembre, ya había juzgado la constitucionalidad del IGEC del Principado de Asturias, en términos similares a lo ya manifestado en su pronunciamiento sobre la legislación catalana.

problemas sobre su validez, por tanto, se ciñen a su confrontación con el derecho comunitario, tal y como se analiza en líneas posteriores.

IV. LA CONSIDERACIÓN DEL IGEC COMO AYUDAS DE ESTADO ILEGALES Y CONTRARIAS A LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

Y ya, por fin, la última de las vicisitudes que ha padecido el IGEC viene de la Unión Europea, y que lo puede dejar en un verdadero *estado crítico*, valga como ejemplo la derogación del mismo en tres de las seis Comunidades Autónomas que lo preveían en su sistema fiscal.

Como es bien sabido, en la Unión Europea rige desde los comienzos mismos de la constitución de este espacio común, la libertad de establecimiento y de libre competencia, hoy proclamadas, en el artículo 49 y 119, entre otros preceptos, del [TFUE](#), y que funcionan además como principios fundamentales de la normativa comunitaria -CAYERO BILBAO (2006: p. 67)-. Una de las manifestaciones de estos derechos, es la prohibición de establecer un trato desigual que constituya una discriminación de los distintos operadores económicos, y que en definitiva están detrás de la Comunicación de la Dirección General de Fiscalidad de la Unión Europea, que informa de la apertura de un procedimiento EU PILOT contra el Reino de España, y de la que se hacen eco los autos del Tribunal Supremo, tal y como ya he indicado al comienzo de este estudio.

Un análisis de la necesidad de la igualdad de trato y no discriminación, lo encontramos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -en adelante TJUE o TJCE por su denominación anterior-. Así, en la [sentencia de 5 de febrero de 2014 \(C-385/12\)](#), «las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en el domicilio social de las sociedades, sino también en cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado [...]».

De esta manera, en la regulación del IGEC por las distintas Comunidades Autónomas que lo mantienen, se suele prevenir su no sujeción o exención a los pequeños/medianos comercios y a determinadas tipologías también situadas en el extrarradio (venta de automóviles, muebles, jardinería, etc., así como a establecimientos colectivos conformados por pequeños comercios). Tales disposiciones podrían constituir un quebranto a este principio de no discriminación. No obstante, continúa señalando la sentencia del TJUE anteriormente citada, «sólo puede admitirse tal restricción si está justificada por razones imperiosas de interés general. En tal supuesto, es preciso además

que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo [...].».

Al final, lo que habrá que constatar es que la discriminación que se produce con la exigencia del IGEC a determinadas tipologías comerciales, se basa en alguna razón imperiosa de interés general²³, y que además el régimen resulte proporcionado²⁴.

Además, una forma de proteger ambos derechos, libertad de establecimiento y libre competencia, que se encuentran en el sustrato mismo de la Unión, es a través del impedimento de que a través de ayudas públicas (con independencia de cuál sea la forma que adopten) se acabe distorsionando el libre mercado en los países comunitarios. En este sentido, las Administraciones Públicas, dentro de su tradicional función de fomento, otorgan habitualmente determinadas ayudas en aras al cumplimiento de fines de interés público que pueden acabar distorsionando la libre competencia o la libertad de establecimiento. Incluso a través de un régimen de ayudas inadecuado puede estar manteniéndose artificialmente a determinadas empresas, que de otra forma, por formato, organización interna, etc., acabarían desapareciendo por resultar inviables, y en detrimento de otras sí viables. De esta forma, y por cuanto este actuar puede ser fuente de conflictos en el mercado interior, se ha establecido un control para preservar la competencia libre y leal en el seno de la Unión Europea.

Esta política de control de las ayudas estatales, tal y como señalan ÁLVAREZ GARCÍA y JORGE GARCÍA-INÉS (2009: p. 174), ha formado parte de la política de competencia desde la firma misma del Tratado de Roma en 1957, y hoy se plasma en los artículos 107 a 109 del [TFUE](#) -con anterioridad, artículos 87 a 89 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea-. Así, en dicho artículo 107.1 se refiere que «salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones». De esta forma, cualquier ayuda pública a una empresa está bajo sospecha, y aunque en los apartados siguientes se recojan multitud de

²³ Entre las razones imperiosas de interés general, y en lo que a nuestros efectos importa, figuran la protección del medio ambiente o la ordenación del territorio ([sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2011 -C-400/08-](#)).

²⁴ Pues, como señala la [sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2011 -C-400/08-](#), «las razones que pueden ser invocadas por un Estado miembro para justificar una excepción al principio de libertad de establecimiento deben ir acompañadas de un análisis de la oportunidad y de la proporcionalidad de la medida restrictiva adoptada por dicho Estado miembro, así como de los datos precisos que permitan corroborar su argumentación».

excepciones a esta premisa (ayudas sociales, ayudas de minimis, etc.), es este el principio general que rige la materia.

Es precisamente este precepto el que ha justificado la Carta de la Comisión Europea al Reino de España, de 28 de noviembre de 2014, calificando al IGEC como una ayuda de estado ilegal, al entender que al estar exentos o, de forma más técnica, no estar sujetos los pequeños y medianos comercios al pago del IGEC, se les está otorgando en la práctica una ventaja competitiva a este tipo de comercios incompatible con el derecho comunitario, en aplicación de los antedichos artículos 107 a 109 del [TFUE](#).

Tal sospecha ya había sido anticipada por parte de la doctrina española. Valga como ejemplo lo manifestado por MARCOS (2005: p. 117) o por GAROT (2005: p. 92).

Para avanzar en el estudio de la cuestión, hace falta conocer los requisitos para que una ayuda (en nuestro caso, una exención fiscal o un supuesto de no sujeción)²⁵ sea considerada ayuda de estado ilegal. A tal fin, la jurisprudencia del TJUE ha exigido la concurrencia simultánea de cuatro requisitos²⁶:

²⁵ El concepto ayuda a los efectos del derecho comunitario, es mucho más amplio que el concepto subvención de nuestro ordenamiento jurídico, y desde luego engloba a las ayudas fiscales -MAGRANER MORENO y MARTÍN LÓPEZ (2006: p. 118) o GARCÍA GUIJO (2012: pp. 99)-. De esta manera, no se exige una transferencia directa de dinero público o en especie para entrar dentro de la definición de ayuda de estado, como se ha pronunciado de forma reiterada el TJUE. Así, pueden citarse las sentencias de 23 de febrero de 1961 (de [Gezamelijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad](#)), de [15 de marzo de 1994](#) (Banco Exterior de España) y [de 1 de diciembre de 1998](#) (Ecotrade). En la sentencia de 23 de febrero de 1961, [Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contra la Alta Autoridad](#), Asunto 30/59, el TJCE estableció que el concepto de ayuda de Estado es más amplio que el de subvención «ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las subvenciones, sino también intervenciones que, bajo diversas formas, aligeran las cargas que normalmente pesan sobre el presupuesto de una empresa, y que por ello sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra tienen la misma naturaleza e idénticos efectos». Lo mismo viene a decir el Tribunal comunitario en su sentencia de [15 de julio de 2004](#) (C-501/00) relativa a las ayudas concedidas por España a las empresas siderúrgicas. En el mismo sentido, la [sentencia de 8 de mayo de 2003](#), Italia y SIM Multimedia/Comisión (C-328/99 C- 399/00) hace referencia a una ayuda concedida por las autoridades italianas a la empresa Seleco indicando que «la finalidad del artículo 87 CE es evitar que los intercambios entre los Estados miembros resulten afectados por ventajas concedidas por las autoridades públicas que, bajo formas diversas, falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. Por consiguiente, el concepto de ayuda puede comprender no sólo prestaciones positivas como subvenciones, préstamos o tomas de participación en el capital de las empresas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos». Por otro lado, hay que mencionar que la noción “ayuda estatal” utilizado en la normativa

- (i) La empresa debe obtener una ventaja o beneficio económico.
- (ii) Los recursos que constituyen la ayuda tienen que ser otorgados por un Estado miembro o con recursos públicos.
- (iii) La ayuda debe falsear o amenazar con falsear la competencia afectando a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.
- (iv) Debe favorecer a determinadas empresas o producciones. Esto es, debe haber *selectividad*.

A lo que a nuestros efectos importa, cabe destacar el último de los requisitos señalados, el referente a la selectividad, pues parece concurrir en la materia que nos ocupa al distinguir entre grandes establecimientos comerciales (sujetos al IGEC, aunque en ocasiones se contemplan distintas exenciones con base en los productos que vende) y pequeños y medianos establecimientos, no sujetos al impuesto. Además, la no concurrencia de uno solo de los cuatro requisitos antedichos, sería suficiente para determinar que no se está ante una ayuda de estado.

Al respecto de la selectividad, aparentemente, mediante la exacción del IGEC exclusivamente a grandes establecimientos, se estaría beneficiando a pequeños y medianos comerciantes que, aun vendiendo los mismos productos, no afrontarían un impuesto sí exigido a aquéllos. Desde esta perspectiva, el IGEC sería selectivo y por tanto entraría dentro del concepto de ayuda de estado. Así, en la [sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2014](#) (asunto T-399/11, apartado 35) «para apreciar si una medida fiscal tiene carácter selectivo, es necesario examinar si, habida cuenta del marco de referencia, dicha medida constituye una ventaja para determinadas sociedades en comparación con

comunitaria, no se constriñe únicamente a las ayudas concedidas por la Administración estatal o cualquiera de sus entidades dependientes, sino que la aplicación de la normativa comunitaria a las ayudas se extiende a cualquier tipo de administración, con independencia de la configuración territorial de los Estados miembros, tal y como ya he señalado más arriba. Cualquier Administración territorial puede conceder ayudas. Así, puede consultarse a estos efectos la [sentencia del TJCE de 14 de octubre de 1987](#) (República Federal de Alemania/Comisión), la cual declara que «el hecho de que este programa de ayudas se haya adoptado por un estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, si se cumplen los requisitos de este artículo». Y en igual sentido se pronuncia la [sentencia del TJCE de 8 de marzo de 1988](#) (Exècutif Wallon y SA Glaverbel/ Comisión).

²⁶ Al respecto, puede consultarse la [sentencia del TJCE de 15 de julio de 2004](#) -Pearle BV y otros. Asunto C 345/02- o la [sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2014](#) -asunto T 399/11-. En cuanto a la doctrina, puede verse a HERRERA MOLINA (2008: p. 1.066) o GARCÍA GUIJO (2012: p. 100).

otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable (sentencia Portugal/Comisión, citada en el apartado 33 supra, apartado 56)».

No obstante, en ocasiones la selectividad es aceptada en el ámbito comunitario, siempre que esté basada en la naturaleza o la economía del sistema, pues como señala esta sentencia en su apartado 37, «procederá examinar si el Estado miembro de que se trate ha logrado demostrar que la medida está justificada por la naturaleza o la estructura del sistema en el que se inscribe (sentencia Portugal/Comisión, citada en el apartado 33 supra, apartado 53)». Esto es, como señala CAYERO BILBAO (2006: pp. 86 y 87), habrá de comprobarse «que las medidas fiscales selectivas no deriven de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del estado miembro en cuestión». Y en el caso que nos ocupa, si realmente se comprueba que el IGEC cumple con la naturaleza extrafiscal que se le atribuye (y los requisitos y características más arriba expuestos al respecto de los impuestos extrafiscales), bien podrá considerarse que el tributo se inserta dentro de la estructura tributaria implantada en España, y por tanto su *selectividad* que diferencia entre grandes y pequeños/medianos establecimientos, no incumpliría el derecho comunitario.

De este modo, el IGEC debe atender a la naturaleza extrafiscal, en el sentido expuesto por el Tribunal Constitucional en su [sentencia 122/2012](#), de 5 de junio, F. 4-, que indica que «en el tributo primordialmente extrafiscal "la intención legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos" [...] sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación».

Pues, como señala PASCUAL GONZÁLEZ (2001: pp. 208 y 215), «la consecución de un sistema tributario justo no se alcanza sólo con el respeto a los principios enunciados en el artículo 31.1 de la Constitución», y habrá de atenderse, en todo caso, al principio de proporcionalidad para comprobar si los objetivos del tributo medioambiental, en un juicio de ponderación, contrarrestan los efectos perniciosos sobre la libre competencia y la libertad de establecimiento.

A este respecto, ya se han analizado con anterioridad algunas de las bonificaciones que se prevén en la normativa reguladora del IGEC, tal y como la existencia de varios medios de transporte público que acerquen a los posibles clientes al gran establecimiento, la deducción por inversión en proyectos ambientales o la aplicación de un coeficiente que reduzca la cuota tributaria dependiendo de su ubicación en zonas urbanas.

Todas estas medidas, contribuyen a pensar que el IGEC, en la medida en que distingue entre comercios dependiendo de su tamaño y potencial impacto sobre el medio ambiente, criterio de selectividad, coadyuva a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta o, al menos, estimulan o incentivan un comportamiento más respetuoso con el medio ambiente. En definitiva, y a tenor de lo señalado hasta el momento, será cuestión de comprobar si el IGEC, y su estructura de bonificaciones, exenciones y situaciones de no sujeción, supera o no el juicio de proporcionalidad.

Sobre todo porque hay que tener en cuenta que, como indica LAGUNA DE PAZ (2013: p. 319), «la mera invocación de objetivos medioambientales no justifica la inaplicación de las normas del Tratado, incluidas la defensa de la competencia [...]. A este respecto, es preciso encontrar un adecuado equilibrio entre la protección medioambiental, la defensa de la competencia y la competitividad industrial». Y es que, continúa este mismo autor -p. 317- «no existe primacía entre ambas políticas -la de defensa de la competencia y la protección medioambiental-, sino que ambas han de convivir».

Y el problema es que, en el origen de este impuesto, subyace de forma más o menos implícita la protección del pequeño comercio. Téngase en cuenta que, como ya he señalado más arriba, en las legislaciones catalana y asturiana, por ejemplo, se apunta de forma expresa a la posición dominante que alcanzan en el sector los grandes establecimientos comerciales cuando se define el objeto del impuesto. Si a ello añadimos el principio de afectación de los ingresos a, entre otros, el fomento de medidas para la modernización del comercio urbano -artículo 3 de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Cataluña-, el principio de proporcionalidad claramente se resiente a favor de la supresión del IGEC por considerarse una ayuda de estado incompatible con la legislación comunitaria.

En conclusión, habrá de ponderarse si, valorando la regulación del IGEC en su conjunto, la estructura de este tributo coadyuva a no a la protección del medio ambiente, o si simplemente su aprobación y aplicación responden exclusivamente a un ánimo proteccionista del pequeño y mediano comercio o (y también) a un afán recaudador, atentando de esta manera contra el principio de libre competencia y libertad de establecimiento.

De esta manera, sólo el IGEC será compatible si se entiende que sus objetivos extrafiscales se cumplen, comprobando la existencia de medidas reales y efectivas que tratan de minimizar el impacto medioambiental de los grandes establecimientos, por ejemplo, mediante el fomento de su instalación en las tramas urbanas de las ciudades donde exista un uso mayoritario residencial a fin de minimizar el uso de vehículos privados a motor y la sobrecarga de las

infraestructuras viarias públicas, etc. Y, en definitiva, que la finalidad del impuesto sea la de reconducir las iniciales voluntades de implantarse en el extrarradio, en espacios isla fuera de la trama urbana (donde el suelo es mucho más barato), para buscar alternativas más coherentes con la ordenación del territorio y el urbanismo de la ciudad o del entorno metropolitano en la que pretendan situarse y, en último término, más respetuosas con el medio ambiente. Es aquí donde, a mi juicio, se halla el quid de la cuestión y lo que resultará determinante para comprobar si el IGEC es considerado ayuda de estado o no.

V. LA COMPATIBILIDAD DEL IGEC CON EL DERECHO COMUNITARIO. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. EL MODELO DE CIUDAD COMPACTA COMO PARADIGMA IDEAL DE CIUDAD DIGNA DE PROTECCIÓN AMBIENTAL. CONCLUSIONES

Hasta el momento, como se ha visto, la historia del IGEC arroja más sombras que luces, por cuanto su trayectoria está unida a su constante puesta en cuestión, quizás por su reconocido origen proteccionista del pequeño comercio. Controversia que ha ido salvando pero que, bajo el canon del derecho comunitario, puede acabar sucumbiendo irremediabilmente.

Bien es cierto que tres Comunidades Autónomas resisten los embates jurídicos que se han ido encontrando, pero lo cierto es que, más pronto que tarde, el TJUE va a acabar decidiendo sobre su licitud, dadas las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo recientemente.

Ambas cuestiones prejudiciales, tal y como ya he señalado, se sustentan en la posibilidad de infracción del derecho a la libertad de establecimiento (artículo 49 del [TFUE](#)) y por la infracción del régimen de ayudas de estado (artículos 107 a 109 del [TFUE](#)). Tanto en uno como en otro caso, las dudas se plantean en torno al hecho de que en la propia estructura del IGEC, con mayor o menor intensidad dependiendo de la Comunidad Autónoma de que se trate, no queda clara la finalidad medioambiental que se le supone al tributo. De este modo, tal y como se ha ido señalando, el hecho de que a determinados establecimientos comerciales que se sitúan también fuera del entorno urbano, se les excluya del IGEC por razón de los productos que venden o por su tipología individual o conformada por pequeños establecimientos, a lo que se añade el escaso fomento de su ubicación preferente en tramas urbanas, ha puesto en duda la finalidad medioambiental y de protección del entorno urbano. Motivos estos que, en último término, parece que justificaron la imposición del IGEC.

Se vislumbran estas razones nítidamente en los autos del Tribunal Supremo de marzo de 2016 que plantean al TJUE las cuestiones prejudiciales concernientes al IGEC en Cataluña, en el Principado de Asturias y en Aragón. Y si nos ceñimos al referente a esta última Comunidad Autónoma, «no se han facilitado datos que apoyen este argumento (en referencia a la exclusión de determinados establecimientos), y el nivel del umbral o la elección de actividades exentas no parecen estar respaldadas por ningún argumento u otras pruebas convincentes. Por el contrario, un gran centro comercial consistente en pequeños establecimientos tendría el mismo impacto ambiental que un gran almacén de las mismas dimensiones».

Si damos por válidos en su totalidad los argumentos del Tribunal Supremo, y volviendo a la pretendida naturaleza extrafiscal del IGEC, y la necesidad de que éste se oriente a la modificación de conductas que penalicen proyectos que ahonden en la degradación medioambiental en favor de otras tipologías que no supongan este impacto negativo -en aplicación del principio de *quien contamina paga*- lo que se concluye es que el IGEC es contrario, no sólo al derecho comunitario, sino también al ordenamiento jurídico español, por atentar contra la libertad de empresa del artículo 38 de la CE.

No obstante lo anterior, a mi juicio, los problemas jurídicos que se plantean en contra del IGEC lo son por una deficiente técnica normativa, quizás porque sus orígenes tienen una clara vinculación con la protección de los pequeños comercios. Y no tanto porque infrinja el IGEC el derecho comunitario o propio.

En este sentido, y en lo concerniente al derecho comunitario, ya se ha visto que tanto para la libertad de establecimiento como en lo relativo al régimen de ayudas de estado, su relativización práctica puede no constituir una infracción, siempre y cuando: (i) Para el caso de la libertad de establecimiento, la restricción se base en una razón imperiosa de interés general y resulte proporcionada (previa la realización de un análisis de oportunidad); (ii) y en el caso de las ayudas de estado, se permite la selectividad de las ayudas, siempre y cuando se atienda a la naturaleza o a la estructura del orden fiscal del país.

En ambos supuestos, un IGEC bien planteado desde el punto de vista técnico, apoyado por rigurosos estudios que avalen su proporcionalidad y oportunidad, bien podría considerarse conforme con el derecho comunitario, basado en razones imperiosas de interés general, fundamentalmente por razones de protección del medio ambiente vinculadas con el modelo de ciudad compacta, que puede verse alterado con la proliferación de esta clase de establecimientos.

A este respecto, bien es cierto que hay voces que advierten que los cambios y evolución del modelo de ciudad compacta que ha caracterizado a España hacia expansiones en mancha de aceite (ciudad difusa, más propia del mundo anglosajón) no tienen su origen en las nuevas tipologías comerciales surgidas en la década de los setenta del siglo pasado, y como señala SÁNCHEZ SUÁREZ (2005: pp. 11 y 12), estos nuevos formatos son más bien «la respuesta a estos cambios». Pero lo cierto es que su ubicación habitual fuera del entramado urbano, en espacios isla y con accesibilidad limitada a través de medios de transporte público, acaban causando un impacto sobre el medio ambiente. Pues, como indica PÉREZ FERNÁNDEZ (2013: p. 252), hay que pensar en los lugares habituales en los que se ubican este tipo de establecimientos, en la periferia de las ciudades, generalmente no prevista en el planeamiento urbanístico vigente, erigido en un espacio autónomo y con entidad propio, origen de nuevas centralidades a las que los poderes públicos deben responder a través del reforzamiento de las infraestructuras viarias y recomponiendo la estrategia urbanística alrededor del equipamiento^{27,28}.

²⁷ Así, convengo con ÁLVAREZ CANTALAPIEDRA y VILLAREJO GALENDE (2003: edición digital) al indicar que «esta fragmentación y dispersión del hábitat urbano deviene en causa y consecuencia de la extraordinaria proliferación de los nuevos escenarios de consumo. Los espacios -extremadamente parcelados y especializados- del territorio urbano, se integran sólo mediante las redes de autovías y autopistas, y en sus nodos (o en sus proximidades) se ubican estratégicamente -para tener garantizada una masiva y rápida accesibilidad mediante el automóvil- las grandes superficies comerciales. Estos equipamientos dan lugar de esta manera a enclaves o islas comerciales que, pese a su proximidad a la ciudad, dan la espalda a su tejido urbano al estar rodeadas de aparcamientos de superficie y orientadas en exclusiva a la red viaria de alta capacidad y rápida circulación», añadiendo que «la ubicación y tamaño de los nuevos formatos comerciales agravan los problemas ambientales derivados del actual modelo de transporte centrado en el vehículo privado (congestión, contaminación, ruidos, acotación del territorio mediante infraestructuras viarias y consumo despilfarrador de grandes cantidades de materiales y energía)». Pude verse igualmente a JIMÉNEZ-DOMÍNGUEZ, BECERRA MERCADO y ROSA OLIVERA (2009: p. 258) al afirmar que «el centro comercial es antiurbano con respecto al contexto inmediato en tanto se constituye en una ínsula que privatiza el espacio, lo fragmenta a nivel urbano y a nivel social rompe el tejido social. No está pensado, diseñado o propuesto en función del contexto en el que se ubica, de lo local, no le interesa el barrio sino las regiones. Por eso se articula mejor con los flujos viales que solo se recorren en auto y en las ciudades organizadas en torno al automóvil, el centro comercial se convierte así en un modelo de gestión».

²⁸ Desde otras disciplinas extrajurídicas (en este caso, la Geografía), también se hacen eco de este fenómeno de los nuevos formatos comerciales y su impacto ambiental/territorial. Valgan como ejemplo las palabras de VAHÍ SERRANO (2010: p. 159) al referir que «se trata de un desorden espacial cuyos costes (ambientales, sociales y económicos) están despertando alarmas entre los agentes políticos y sociales sin que se haya evaluado el alcance del impacto territorial generado. El consumo abusivo de suelos y los desequilibrios territoriales internos enunciados más arriba han devenido en un deterioro medioambiental y -por ende- en la contradictoria situación de pérdida de calidad de vida, cuando en realidad se vertía un mensaje claro de corte distinto: la ciudad moderna debía proporcionar mejores

Así, y como señala la [sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de enero de 2015](#), F. 5, «constituye un hecho constatable a simple vista que la implantación o proliferación de grandes superficies comerciales tiene repercusiones específicas de naturaleza diversa; pues condiciona la planificación urbanística del entorno; incide en el medio ambiente y trae consigo desplazamientos masivos añadidos que a su vez llevan aparejados mayores requerimientos de servicios públicos de transporte y de vías de comunicación adaptadas a las circunstancias; y ciertamente, propicia la desaparición paulatina de formas de vida tradicionales, merecedoras de un cierto grado de respeto y protección y en las que el pequeño comercio de proximidad ha desempeñado un papel destacado».

En definitiva, la proliferación de formatos comerciales ubicados fuera del entramado urbano, constituye un atentado claro contra el modelo de ciudad compacta vinculado al denominado urbanismo sostenible, que no sólo se proclama en la legislación de suelo española²⁹, sino que también desde la perspectiva europea se hace una fuerte apuesta en defensa de esta tipología urbana, en íntima unión con la protección del medio ambiente urbano.

En este sentido, también en la Unión Europea se plantea una clara vinculación entre un modelo de ciudad compacta y la protección del medio ambiente³⁰. Valga como máximo exponente lo señalado en el Objetivo prioritario número 8 del VII Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2020 “Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta”³¹ -Programa Ambiental que, como señala FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ (2013: p. 72), es uno de los ejes esenciales de la política ambiental de la Unión- el cual, bajo la finalidad de aumentar la sostenibilidad de las

condiciones de los servicios a los usuarios de esos espacios. Una vez puesta de manifiesto la distancia que existe entre las propuestas y los resultados, la reflexión sobre los paradigmas del modelo de ciudad obliga a los responsables directos de la salvaguarda del patrimonio territorial a posicionarse si se apuesta por establecer aportaciones en una dirección u otra».

²⁹ Artículo 3 del [Real Decreto Legislativo 7/2015](#), de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana.

³⁰ Bien es cierto que, con carácter general, esta apuesta clara por un modelo de ciudad compacta multifuncional es por el momento a través de instrumentos de los denominados *soft law*. También desde la perspectiva nacional, las propuestas en el sentido de favorecer este modelo urbano mediterráneo, aún incluidas ya en legislación, no dejan de adoptar la forma de principios inspiradores, por ejemplo, de la planificación urbanística, con escasa vinculación jurídica si no es en conjunción con la adecuada voluntad política en el ejercicio de las facultades discrecionales que la planificación urbanística y territorial les otorga a quienes adoptan decisiones públicas en este ámbito.

³¹ [Decisión número 1386/2013/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de noviembre de 2013 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2020](#) «Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta».

ciudades, refiere la necesidad de promover un enfoque integrado de la planificación, construcción y gestión de ciudades y asentamientos urbanos sostenibles y destacando la obligatoriedad de prestar especial atención, en la planificación urbana, al «uso eficiente de los recursos, una economía hipocarbónica, la adaptación al cambio climático, el uso sostenible del suelo urbano, la gestión de residuos, etc.».

De igual modo, y manteniéndonos en el ámbito comunitario, cabe destacar lo proclamado por la Agencia Europea de Medio Ambiente (organismo de la Unión Europea cuya finalidad es facilitar a la propia Unión y a los Estados miembros la toma de decisiones informadas sobre la mejora del medio ambiente), que alude a que «el desarrollo urbanístico en Europa, especialmente centrado en las áreas periurbanas, puede intensificar la presión ejercida sobre el medio ambiente y la salud humana debido a cuestiones como la fragmentación del paisaje y la contaminación atmosférica procedente del transporte [...]. Por otro lado, un modelo de desarrollo urbano compacto y más eficiente en el uso de los recursos permitiría rebajar las presiones ambientales y mejorar el bienestar de la población»³².

Y la vinculación entre medio ambiente, ciudad compacta y comercio, no sólo es un ejercicio teórico/jurídico al margen de la realidad. Es la propia Comisión Europea la que identifica la problemática concerniente a la accesibilidad de los comercios, afirmando que «la proximidad de los comercios que ofrecen bienes y servicios básicos, en particular los de productos alimenticios, reviste una importancia creciente para las personas de edad avanzada (el 17% de la población de la UE tiene 64 años o una edad superior), las personas discapacitadas (el 15% de la población de la UE), las personas aisladas o que residen en zonas poco pobladas, así como para el 9% de los ciudadanos de la UE que carecen de medios suficientes para poseer un vehículo. Esa cuestión cobrará aún mayor importancia debido a la necesidad de mantener el

³² “El medio ambiente en Europa. Estado y perspectivas 2015. Informe de Síntesis”. Elaborado por la Agencia Europea de Medio Ambiente -European Environment Agency EEA-. Disponible en <http://www.eea.europa.eu/soer-2015/synthesis/el-medio-ambiente-en-europa> (última consulta el 8 de junio de 2015). Esta misma Agencia, en su documento *EEA Briefing* (2006. 04) (disponible en http://www.eea.europa.eu/publications/briefing_2006_4) aludía ya en 2006 a que «esta extensión de las ciudades tiene lugar por toda Europa, impulsada por los cambios en el estilo de vida y las pautas de consumo, y se conoce generalmente con el nombre de “expansión urbana descontrolada”. Los datos disponibles demuestran de manera concluyente que la expansión urbana descontrolada ha acompañado el crecimiento de las ciudades europeas durante los últimos 50 años» y que «en Europa, el crecimiento de las ciudades ha estado impulsado históricamente por el aumento de la población urbana. Pero en la actualidad, a pesar de la escasa o nula presión demográfica, existen diversos factores que siguen impulsando la expansión, cuyo origen está en el deseo de llevar un nuevo estilo de vida en el extrarradio, lejos del centro de las ciudades».

dinamismo de los territorios, tarea a la que contribuye el comercio de proximidad, y de limitar la utilización de los vehículos por motivos de índole ambiental».

Sí que parece claro que el IGEC tiene una voluntad de protección de este modelo de ciudad compacta, al menos los planteamientos teóricos del impuesto así lo muestran. Otra cuestión es que, luego, en el desarrollo técnico del impuesto, esta voluntad protectora se difumine con una regulación que más bien parece contar con un afán recaudatorio ajeno a la finalidad extrafiscal modificativa de comportamientos de los grandes operadores comerciales. En el fondo de esta disyuntiva es donde radica la posible vulneración del IGEC del derecho comunitario, pues cualquier desvío sobre tal naturaleza, ya sea a través de un régimen de no sujeción o de exenciones no justificado o por deficiencias a la hora de fomentar realmente una implantación de esta clase de comercios en otro tipo de espacios menos perturbadores, hará que el tributo se aparte de las excepciones que amparan la posibilidad de limitar los derechos de libertad de establecimiento o incumplir directamente el régimen de ayudas de estado, previstos en el derecho comunitario.

En definitiva, y a modo de conclusión, estimo que el IGEC pueden ser un instrumento adecuado a fin de evitar -o, al menos, minimizar- el impacto que determinados establecimientos comerciales causan sobre el territorio y el medio ambiente, y en la línea de contar con una adecuada ordenación espacial de los grandes establecimientos comerciales tal y como he defendido en otra ocasión³³. Pero a fin de desterrar posibles ideas proteccionistas que deben ser inmediatamente erradicadas respecto del pequeño/mediano comercio, también entiendo que debe procederse a la reconfiguración técnica del IGEC, al objeto de que se cumplan los requisitos que impone el ordenamiento comunitario, sobre todo en lo relativo a qué formatos se excluyen (y el porqué de la inexistencia del impacto que justifique su exención o no sujeción) o la implantación de medidas que verdaderamente fomenten su ubicación en la trama urbana de las ciudades. Esto es, que se cumpla íntegramente la naturaleza extrafiscal del impuesto, a fin de evidenciar que el mismo resulta proporcional para los objetivos medioambientales que se persiguen y que atienden a la estructura interna de nuestro sistema fiscal, requisitos estos imprescindibles para entender conforme el IGEC al derecho comunitario.

³³ Puede verse a este respecto LÓPEZ PÉREZ (2009: *in totum*).

BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ CANTALAPIEDRA, S. y VILLAREJO GALENDE, H., “La regulación de los grandes centros comerciales: una aproximación sociológica y jurídica”, *Revista de Derecho* (Valdivia), Vol. 15, núm. 2, 2003, edición digital.

ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M., “Unas notas sobre las ayudas de Estado y la competencia fiscal perjudicial en el derecho comunitario”, *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 2, 2009, pp. 173-182.

AMATRIAIN CÍA, I., “El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales (Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre)”, *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 33, 2002, pp. 33-53.

AYMÀ i BARBANY, M., “La imposición medioambiental en la Comunidad Autónoma de Aragón. Análisis de los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005 de 30 de diciembre”, *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 35, 2007, 30 pp.

BAENA AGUILAR, A., “Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental”, AA.VV., en *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 185-226.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M., “Introducción”, AA.VV., en *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Thomson Civitas-Deloitte, Madrid, 2004, pp. 31-37.

CARBAJO VASCO, D. y HERRERA MOLINA, P. M., “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, AA.VV., en *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Thomson Civitas-Deloitte, Madrid, 2004, pp. 61-137.

CAYERO BILBAO, J. A., “Derecho de la competencia en la Unión Europea: Ayudas de estado de carácter fiscal”, *Gaceta Tributaria del País Vasco*, núm. 32, 2006, pp. 63-104.

CAZORLA PRIETO, L. M., “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, AA.VV., en *Tratado de Tributación Medioambiental. Volumen I*, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 53-84.

DE PRADA GARCÍA, A., “Aspectos filosóficos de la problemática ambiental”, AA.VV., en *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 17-27.

ESCRIBANO LÓPEZ, F., “El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental”, AA.VV., en *Tratado de Tributación Medioambiental. Volumen I*, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 123-159.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D., “El Séptimo Programa Ambiental de la Unión Europea, 2013-2020”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 41-42, 2013, pp. 71 a 121.

GARCÍA GUIJO, L., “Las ayudas de estado en la Unión Europea: Concepto, requisitos e implicaciones”, *Dereito*, núm. 2, 2012, pp. 97-127.

GAROT, M.-J., “La perspectiva del Derecho Comunitario (I): El IGEC en el marco de las libertades comunitarias”, AA.VV., en *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (Un análisis jurídico y económico)*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pp. 79-96.

HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho tributario ambiental. Environmental tax law (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Marcial Pons y Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, 2000.

- “El principio quien contamina paga”, AA.VV., en *Tratado de Tributación Medioambiental. Volumen I*, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 187-212.

JIMÉNEZ-DOMÍNGUEZ, B., BECERRA MERCADO, O. y ROSA OLIVERA, A., “Apropiación pública del espacio en centros comerciales de la zona metropolitana de Guadalajara”, *Medio Ambiente y Comportamiento Humano*, Vol. 10 (3), 2009, pp. 253 a 285.

LAGUNA DE PAZ, J. C., “La protección ambiental no debe distorsionar la competencia”, AA.VV., en *Libre mercado y protección ambiental. Intervención y orientación ambiental de las actividades económicas*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2013, pp. 317-333.

LÓPEZ PÉREZ, F., *El impacto de la Directiva de Servicios sobre el urbanismo comercial (Por una ordenación espacial de los grandes establecimientos comerciales)*, Atelier, Barcelona, 2009.

LOZANDO CUTANDA, B., *Derecho Ambiental Administrativo*, 11ª edición, La Ley, Madrid, 2010.

MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J., “Normativa comunitaria en ayudas de estado versus competencia fiscal perjudicial”, *Cuadernos de Integración Eurmarcosopea*, núm. 4, 2006, pp. 111-121.

MARCOS, F., “La perspectiva del Derecho Comunitario (II): El IGEC como una ayuda de estado ilícita”, AA.VV., en *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (Un análisis jurídico y económico)*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pp. 97-117.

MATA SIERRA, M. T., “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, AA.VV., en *Tratado de Tributación Medioambiental. Volumen I*, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 501-526.

PASCUAL GONZÁLEZ, M. M., *La reserva para inversiones en Canarias y la zona especial Canaria: Su configuración como ayudas de estado fiscales*, Tesis doctoral, 2001, 454 pp. Disponible en <ftp://tesis.bbtik.ull.es/ccssyhum/cs106.pdf> (última consulta el 11 de junio de 2015).

PEÑA ALONSO, J. L., “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales”, AA.VV., en *Tratado de Tributación Medioambiental. Volumen I*, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 459-499.

PÉREZ FERNÁNDEZ, J. M., “Urbanismo comercial y medio ambiente: El reto de un modelo urbano sostenible”, AA.VV., en *Libre mercado y protección ambiental. Intervención y orientación ambiental de las actividades económicas*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2013, pp. 251-279.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., *La alternativa fiscal verde (la utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con especial referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura)*, Lex Nova, Valladolid, 2004.

SÁNCHEZ GRAELLS, A., “La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC)”, AA.VV., en *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (Un análisis jurídico y económico)*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pp. 19-77.

- “La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta”, *IE Working Paper Derecho*, AJ8-136, 2006, 30 pp..

SÁNCHEZ SUÁREZ, F., “Introducción”, AA.VV., en *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (Un análisis jurídico y económico)*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pp. 11-18.

SESMA SÁNCHEZ, B. y CORDERO GONZÁLEZ, E. M., “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias”, *Revista Jurídica de Asturias*, núm. 29, 2005, pp. 13-59.

SOLER ROCH, M. T., “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, AA.VV., en *Tratado de Tributación Medioambiental. Volumen I*, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 85-101.

VAHÍ SERRANO, A.: “El territorio y la orientación comercial. La salvaguarda del patrimonio territorial en las Comunidades Autónomas de España”, *Anales de Geografía*, Vol. 30, núm. 1, 2010, pp. 139 a 161.