

EL IMPUESTO SOBRE LOS GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES Y EL DERECHO COMUNITARIO: SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 26 DE ABRIL DE 2018

FERNANDO LÓPEZ PÉREZ

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.– II. BREVE REFERENCIA A LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA.– III. NATURALEZA Y OBJETO DEL IGEC: 1. La naturaleza extrafiscal del IGEC. 2. El objeto, el hecho imponible y la base imponible del IGEC. 3. Excurso sobre el IGEC y el modelo de ciudad compacta.– IV. LA CONSIDERACIÓN DEL IGEC COMO CONTRARIO AL DERECHO COMUNITARIO: LA POSIBLE INFRACCIÓN DE LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y DEL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO: 1. Preludio. 2. El IGEC ante la libertad de establecimiento proclamada en el artículo 49 del TFUE. 3. El IGEC ante el régimen de ayudas de estado de los artículos 107 a 109 del TFUE.– V. CONCLUSIONES.– VI. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales fue aprobado por seis Comunidades Autónomas, siendo Cataluña la primera, en el año 2000. Desde entonces ha vivido en una constante polémica que comenzó con las dudas sobre su constitucionalidad. En los últimos años, las dudas han venido del Derecho comunitario, en concreto acerca de la posible infracción del derecho a la libertad de establecimiento y del régimen de ayudas de estado. En este artículo se hace un análisis de este impuesto ambiental, confrontándolo con el Derecho de la Unión Europea y examinando las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018 que, con carácter general, han validado el impuesto.

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; protección del medio ambiente y el entorno urbano; medidas selectivas; movilidad sostenible.

ABSTRACT: The tax on large retail establishments was adopted by six Spanish Autonomous Communities, with Cataluña being the first in 2000. Since then, much controversy has surrounded the legal basis of this tax, including doubts about its constitutionality. In recent years, doubts have come from community law, in particular, about the possible infringement of the right to freedom of establishment and the State aid scheme. In this

paper, an analysis of this environmental tax is made, confronting it with the European Union law and examining the judgments of the Court of Justice of the European Union of April 26, 2018. This judgments, in general, have validated the tax.

Key words: State aid; compact city; spanish Autonomous Communities; environmental taxation; tax on large retail establishments; infringement of european union law; freedom of establishment; free movement; freedom to provide services; protection of the environment and town and country planning; selective measure; sustainable mobility.

I. INTRODUCCIÓN

La aparición hace cuatro décadas de los primeros grandes establecimientos comerciales en España, y su rápida expansión y consolidación como alternativa no sólo de consumo sino también de ocio, hizo germinar una preocupación desde varios frentes. Por un lado, el de la mutación en la oferta, con especial afección sobre el pequeño o mediano comercio, que veía a las grandes multinacionales que estaban detrás de la implantación de estos establecimientos como el enemigo competidor que ponía en peligro su *status quo* anterior. A la par, el cambio en la fisonomía de las urbes, por cuanto la implantación de este formato comercial es habitual que lo sea en el extrarradio de las ciudades. En definitiva, desde el punto de vista económico/comercial, y desde la perspectiva urbanística y territorial, el surgimiento de este tipo de establecimientos generó una cierta inquietud, de la que el legislador no pudo (no quiso) huir, fundamentalmente por la presión que los comerciantes tradicionales ejercieron.

Este es muy resumidamente el origen de la regulación que en esta materia de grandes establecimientos comerciales se adoptó con la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista. A través de esta norma, entre otras muchas cuestiones tratadas ajenas al objeto de mi trabajo, se introdujo la conocida como segunda licencia comercial preceptiva para los denominados grandes establecimientos comerciales (generalmente, aquellos que contasen con más de 2.500 m² de superficie de venta), de carácter autonómico, en cuyo otorgamiento primaban los criterios económicos, esencialmente en razón al impacto que la nueva implantación del gran establecimiento pudiese tener en la oferta comercial tradicional en su ámbito de implantación (1). La cuestión territorial o urbanística quedaba, en consecuencia, en un segundo plano.

(1) Así, el artículo 6.2 de esta Ley 7/1996 en su redacción original indicaba que «el otorgamiento o la denegación de la licencia mencionada en el apartado anterior se acordará ponderando especialmente la existencia, o no, de un equipamiento comercial adecuado en la zona afectada por el nuevo emplazamiento y los efectos que éste pudiera ejercer sobre la estructura comercial de aquélla».

En cualquier caso no parece que esta segunda licencia de índole comercial constituyese un impedimento insalvable a tenor del ritmo de implantación de grandes establecimientos comerciales, y más bien lo que hizo fue configurar un amplio espacio de discrecionalidad en cuanto a su otorgamiento, que quedaba en muchas ocasiones al albur de un criterio de oportunidad política.

Toda esta cuestión debió mutar radicalmente con la aprobación de la Directiva de Servicios (Directiva 2006/123/CE), que venía a modificar el sistema anterior, arrumbando (al menos así se pretendía) este régimen de segunda licencia basada en criterios económicos y comerciales, para instaurar un sistema en el que la posibilidad de exigirse esta segunda licencia debía fundamentarse en la concurrencia de razones imperiosas de interés general que justificasen la intervención administrativa. Entre estas razones imperiosas se hallarían las relativas a la protección del entorno urbano o el medio ambiente.

A la par, los grandes establecimientos comerciales despertaron, ya entrado el nuevo siglo, un afán recaudador en determinadas Comunidades Autónomas (Cataluña fue la primera en el año 2000), mediante la creación de un impuesto específico que grava el funcionamiento de esta clase de establecimientos, el conocido como Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales (en adelante, el IGEC), cuya finalidad es la de compensar el impacto sobre el territorio y el medio ambiente que este tipo de edificaciones causan. Está configurado, por tanto, como un tributo medioambiental de naturaleza extrafiscal. Este segundo mecanismo de intervención, adoptado con posterioridad en otras cinco Comunidades Autónomas (Navarra, Principado de Asturias, Aragón, La Rioja y Canarias), también buscaría poner freno a la constante implantación de grandes establecimientos comerciales en España, y tampoco ha estado exento de constante polémica.

En este sentido, los ataques sobre este impuesto han sido variados y extensos, y ello tanto en el plano doctrinal o teórico, como judicial, y desde luego las peticiones para su supresión han sido ciertamente recurrentes (2).

De hecho, desde la aprobación de la primera regulación del IGEC en Cataluña, surgió la aspiración de las empresas afectadas [fundamentalmente

(2) Aunque en el texto se hará referencia a otras críticas por parte de la doctrina al impuesto, cabe destacar en primer lugar las vertidas por 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). Así, dentro de este extenso Informe, muy mediático en su momento aunque de escaso impacto real sobre el sistema tributario español, se halla la Propuesta número 97, la cual 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 6 de julio de 2018).

a través de su patronal de grandes empresas de distribución ANGED (3)] a fin de conseguir su supresión, poniendo incluso en entredicho su constitucionalidad misma (4), basándose en que el hecho imponible del IGEC coincidiría con otros tributos locales o estatales (IAE e IBI), que no quedaba clara su calificación como impuesto extrafiscal o la vulneración del principio de capacidad económica. En cualquier caso, el Tribunal Constitucional falló a favor del IGEC de forma reiterada en diversas sentencias (5), dejando clara la adecuación de este tributo a la Constitución.

Pero la oposición a este tributo medioambiental no sólo ha venido desde dentro de nuestras fronteras, sino que también ha tenido en el ámbito de la Unión Europea un cuestionamiento continuo, con participación activa de la Comisión Europea, y que ha culminado con la resolución por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE o TJCE por su denominación anterior) de las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo en relación a la conformidad del IGEC respecto al régimen de ayudas de estado y al derecho a la libertad de establecimiento, tal y como se configuran en el derecho comunitario.

En este sentido, a través de tres sentencias de 26 de abril de 2018, el TJUE se ha pronunciado al respecto de las citadas cuestiones prejudiciales, declarando la compatibilidad del IGEC de las Comunidades Autónomas que lo mantienen vigente (Cataluña, Aragón y Principado de Asturias) con el Derecho de la Unión. La trascendencia de estas decisiones jurisprudenciales resulta evidente para el mantenimiento de este tributo —más bien deberíamos hablar de *supervivencia*, si tenemos en cuenta el tortuoso camino recorrido por el IGEC— y probablemente constituyan la consolidación definitiva de un impuesto que, desde su primera versión, ha vivido en constante controversia.

En el presente trabajo pretende abordarse el estudio de este impuesto, su naturaleza y características principales, así como realizar un análisis de las recientes sentencias del TJUE de 26 de abril de 2018.

(3) ANGED, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución, es un lobby registrado como tal ante la Unión Europea, encuadrada 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 18 de julio de 2018).

(4) De las dudas sobre su constitucionalidad se advirtió desde los inicios por la doctrina. Así, a modo de ejemplo, puede consultarse a 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.

(5) Sentencia del Tribunal Constitucional número 122/2012, de 5 de junio; sentencia núm. 197/2012, de 6 de noviembre; sentencia núm. 208/2012, de 14 de noviembre; sentencia núm. 96/2013, de 23 de abril; sentencia núm. 200/2013, de 5 de diciembre; y sentencia núm. 53/2014, de 10 de abril.

II. BREVE REFERENCIA A LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LA UNIÓN EUROPEA

El origen de la Unión Europea es, al margen de consideraciones geopolíticas derivadas de la II Guerra Mundial evidentemente claves en su fundación, esencialmente económico. Así, la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), creada mediante el Tratado de París de 1951, la constitución de la Comunidad Económica Europea (CEE), a través del Tratado de Roma de 1957, y la culminación en 1993 de la creación del mercado único con las libertades de circulación (mercancías, servicios, personas y capitales), por indicar algunos de los principales hitos de la construcción de la Europa comunitaria, constituyen un buen ejemplo de este sustrato económico.

No obstante, la Conferencia de Estocolmo de 1972 —Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano—, constituyó un punto de inflexión en materia ambiental, que influyó en que la entonces CEE desarrollase una política medioambiental propia, a través de la cual mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos, impregnando el resto de políticas europeas, y que tuvo como primer hito la adopción del Primer Programa de las Comunidades Europeas de Acción Medioambiental en noviembre de 1973. A día de hoy, puede afirmarse que la Unión Europea es uno de los actores más importantes, sino el que más, en materia medioambiental.

No es difícil atisbar en estas dos caras de la actual Unión Europea (la económica por un lado, y la ambiental por el otro) la generación de no pocas tensiones (6), especialmente patentes en el caso del IGEC, por cuanto todo el cuestionamiento al que ha sido constantemente sometido, tiene su origen en esta contraposición entre libertades económicas y la protección medioambiental (7).

(6) De *tensión* califican CARBAJO VASCO y HERRERA MOLINA (2004: pp. 91 a 93) la relación entre la finalidad ambiental que se reconoce en los Tratados comunitarios y las libertades económicas también amparadas por el acervo comunitario.

(7) Agravando el problema, téngase en cuenta que, como indica VILLAR RUBIO (2015: p. 6), a nivel comunitario, «la política fiscal medioambiental se caracteriza por un bajo nivel de armonización fiscal, materializado en movimientos aislados que dificultan los procesos de convergencia en presión fiscal medioambiental», lo que en último término supone que la implantación nacional de impuestos que no son comunes en otros países comunitarios, va a tener como consecuencia natural que a priori sea visto con cierto recelo, en cuanto pueda constituir algún tipo de cortapisa a la libre circulación de mercancías o la libertad de establecimiento, por ejemplo. Así, indica esta misma autora —p. 11— que «es necesario que las actuaciones y avances en materia de fiscalidad medioambiental se coordinen a nivel europeo con el fin de evitar intentos aislados de internalizar los efectos externos, lo cual actuaría socavando la competencia de los sistemas fiscales europeos y empujaría a la deslocalización de las empresas más contaminantes en busca de lugares con una política fiscal medioambiental más laxa, o incluso inexistente, lo que cambiaría únicamente el lugar de emisión de los agentes contaminantes, pero el efecto global seguiría siendo el mismo».

Paralelamente a la creciente preocupación por el medio ambiente, existe 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 «evocando la necesidad de establecer una serie de mecanismos a través de los cuales el mercado limite el uso indiscriminado y el abuso de recursos naturales» (8).

Es así como surgen los denominados tributos medioambientales, partiendo de las ideas del economista PIGOU en los años 20 del siglo pasado, quien consideraba las externalidades como un fallo de mercado que debía ser corregido mediante un mecanismo impositivo (9). 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 del medio ambiente desde la vertiente de la fiscalidad 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. (10).

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. Es precisamente esto lo que se ha achacado al IGEC, tributo autonómico que, como ya he adelantado, 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, Principado de 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.

Volviendo a la esfera comunitaria, la apuesta de la Unión Europea por un fomento de la fiscalidad verde es clara, en un intento de trasladar la presión fiscal del trabajo a la contaminación. Así, sirva de ejemplo lo manifestado por el VII Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente

(8) VILLAR RUBIO (2015: p. 5)

(9) MAGADÁN (2009: p. 276)

(10) DE PRADA GARCÍA (2002: p. 26)

hasta 2020 «Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta» (11), en el cual, dentro del Objetivo prioritario número 6 —«Asegurar inversiones para la política en materia de clima y medio ambiente y abordar las externalidades medioambientales»—, se afronta la cuestión de la fiscalidad verde, solicitando a los Estados miembros que se aplique el principio de quien contamina paga de una forma más sistemática así como el uso de medidas fiscales en apoyo del uso sostenible de los recursos (12).

A tenor de lo anterior, tras las primeras experiencias de implantación de instrumentos fiscales para proteger el medio ambiente en países nórdicos en la década de 1990 (13), lo cierto es que el crecimiento en la implantación de este tipo de tributos verdes en la Unión Europea y su recaudación ha resultado evidente, aunque su peso relativo respecto de la recaudación total a través de los restantes tributos sigue manteniendo un carácter casi residual y no alcanza lo esperado.

Así se desprende de los datos facilitados por EUROSTAT (a fecha de 2016, que es el último ejercicio con datos publicados). Y es que, aunque desde el año 2004 la recaudación por tributos ambientales ha aumentado en un 2,3% anual en la Unión Europea, sin embargo la proporción de los impuestos ambientales frente al total de los ingresos fiscales, ha retrocedido del 6,8% en 2004 al 6,3% en 2016 (14).

En cuanto afecta a España, los datos no son demasiado positivos en materia de recaudación por tributos medioambientales. Al respecto, cabe indicar la llamada de atención de la Comisión Europea en febrero de 2017, al señalar que «a lo largo de la última década, los ingresos de España procedentes de impuestos relacionados con el medio ambiente siguieron siendo de los más bajos de la UE. Los impuestos ambientales tan solo representaron un 1,85% del PIB en 2014, frente a la media de la UE del 2,46%. Aunque se han adoptado algunas medidas en los últimos años, principalmente en el sector de la energía, los avances en materia de fiscalidad medioambiental son muy limitados. También existe una cierta dispersión normativa y con respecto a

(11) 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».

(12) Téngase en cuenta al respecto de los sucesivos Programas Ambientales de la Unión Europea que, como señala FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ (2013: p. 72), se trata de uno de los ejes esenciales de la política ambiental de la Unión. Por otra parte, el fomento de la utilización de tributos verdes en la Unión Europea, ya se encontraba en anteriores Programas Ambientales, tal y como indican GUTIÉRREZ DUARTE, RODRÍGUEZ LÓPEZ y GALVÁN VALLINA (2013: pp. 48-51).

(13) LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, LARA DE VICENTE, FUENTES GARCÍA y VEROZ HERRADÓN (2006: p. 328).

(14) Fuente: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Environmental_tax_statistics (última consulta: 9 de julio de 2018).

determinados impuestos un enfoque heterogéneo a escala regional e incluso local. España todavía debe afrontar el desafío de desplazar la fiscalidad que grava el trabajo a otros impuestos menos perjudiciales para el crecimiento, además del importante reto de reducir las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente» (15).

III. NATURALEZA Y OBJETO DEL IGEC

1. La naturaleza extrafiscal del IGEC

El IGEC aprobado por las seis Comunidades Autónomas antedichas se identifica con los denominados tributos extrafiscales (16), esto es, como señala SOLER ROCH (2008: p. 87), es un impuesto que responde 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 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, siempre y cuando tengan anclaje en algunos de los preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica —como nos recuerda CHECA GONZÁLEZ (2016: p. 23)—. Y la admisión de los tributos extrafiscales lo es pese a que no se recoja de forma

(15) Fuente: http://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/factsheet_es_es.pdf (Última consulta: 9 de julio de 2018). También resulta revelador sobre el caso español, el Informe elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) —publicado junto con el MAGRAMA en su edición en castellano— titulado «Análisis económico de los resultados medioambientales de la OCDE. España 2015», en el que se afirma —p. 80— que «los ingresos derivados de los impuestos medioambientales han disminuido ininterrumpidamente desde 2007. A lo largo de la última década, ha descendido su peso específico tanto en el total de ingresos fiscales como en el Producto Interior Bruto (PIB); actualmente se encuentran entre los más bajos de los miembros de la OCDE pertenecientes a la Unión Europea». Disponible en internet en https://read.oecd-ilibrary.org/environment/analisis-de-los-resultados-medioambientales-de-la-ocde-espana-2015_9789264250383-es#page2 (última consulta: 6 de julio de 2018).

(16) 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.

expresa en la Constitución tal finalidad, amparándose igualmente que sean las Comunidades Autónomas las que los implanten, con base en su competencia tributaria. Así puede consultarse la sentencia de este Tribunal núm. 37/1987, de 26 de marzo (17).

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» (18).

(17) 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 (2008: p. 145). Por lo demás, esta doctrina es mantenida en la actualidad por el propio Tribunal Constitucional, como prueba la más reciente sentencia núm. 122/2012, de 5 de junio o la núm. 96/2013, de 23 de abril.

(18) 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 HERRERA 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

Y así ocurre en las distintas regulaciones autonómicas del IGEC, tal y como veremos a continuación, al atender la base imponible, por ejemplo, a la superficie total de venta, lo que sí que constituye una manifestación de riqueza, aunque sea potencial.

En cualquier caso, en lo que afecta a la tributación medioambiental, como ya he señalado con anterioridad, la imposición se justifica en gran medida en el tradicional principio de *quien contamina paga* —actualmente contemplado en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [en adelante TFUE (19)]—, esto es, que los costes de la contaminación han de imputarse al agente contaminante, entendiendo por tal la persona física o jurídica, sometida a derecho privado o público, que directa o indirectamente deteriora el medio ambiente o crea las condiciones para que se produzca dicho deterioro (20). Es la propia Agencia Europea del 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) la que indica que «una de las ventajas decisivas de los impuestos medioambientales es que corrigen las señales de precio falsas en el mercado, incorporando a los precios los costes de la contaminación y otros costes medioambientales. Un proceso que consiste tanto en determinar correctamente los precios como en aplicar el principio de quien contamina paga» (21).

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. Sin embargo este cálculo no se ha realizado en la

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».

(19) 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).

(20) 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. En cualquier caso, cabe advertir que los impuestos medioambientales no deben configurarse como un «permiso para contaminar», lo que les acercaría al concepto tributario de «tasa», y es que, como señala BORRERO MORO (2014: p. 382), «construirlo como tasa, en tanto es instrumento de resarcimiento ambiental, supondría el efecto inaceptable para el ordenamiento de autorizar al contaminador a contaminar, con la carga de soportar los gastos de la actividad de saneamiento».

(21) Tal y como indica la AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE en su Informe «El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente», 2008. Disponible en internet en <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html> (Última consulta: 9 de julio de 2018).

aprobación del IGEC, en parte por la dificultad técnica que conlleva cuantificar el impacto real que un gran establecimiento comercial produce (22). Y es que, como expresan SESMA SÁNCHEZ y CORDERO GONZÁLEZ (2005: pp. 17 a 21), la aprobación 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. A priori esta sería una cuestión clave a la hora de juzgar conforme al derecho comunitario el IGEC, pero lo cierto es que, como veremos más adelante, el TJUE no ha considerado esencial esta circunstancia.

En cualquier caso, 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 sostenibles (23). De hecho, es la tributación

(22) Con carácter general al respecto de los tributos medioambientales, téngase en cuenta lo indicado por LÓPEZ DÍAZ (2013: pp. 238 y 239), en cuanto a que «el establecimiento de instrumentos fiscales para la mejora medioambiental debiera ir acompañado de la determinación de los objetivos que con los mismos se pretenden, así como de los indicadores adecuados para su evaluación. Tanto las medidas de gravamen como los beneficios fiscales u otras ayudas dirigidas a la mejora medioambiental debieran evaluarse periódicamente y, en función de los logros obtenidos, decidir sobre su mantenimiento, modificación o supresión». Ahora bien, no puede soslayarse la dificultad existente a la hora de valorar económicamente el impacto que una determinada actividad o conducta tiene sobre el concreto bien a proteger, pensemos, por ejemplo, en la contaminación del agua o del aire, donde resulta muy difícil cuantificar el impacto monetario concreto que se causa.

(23) Y este es el sentido en el que se pronuncia el propio Tribunal Constitucional en lo concerniente a los tributos extrafiscales, al declarar —sentencia núm. 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 imposables 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 coadyugar 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 imposables, con incorporar a un impuesto primordialmente fiscal una finalidad extrafiscal adicional. La finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será

ambiental uno de los instrumentos económicos más eficaces en la tarea de proteger el medio ambiente —OME BARAHONA (2016: p. 594)—.

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.

2. El objeto, el hecho imponible y la base imponible del IGEC

Como ya anticipara más arriba, se mantiene la sospecha desde la primera aparición del IGEC sobre el verdadero origen y fin de este impuesto. Esta desconfianza se basa en que la finalidad última del tributo pudiese ser la meramente recaudatoria de fondos públicos a costa de una determinada tipología comercial, favoreciendo además al pequeño o mediano comercio al encarecer la estructura de costes de los grandes establecimientos comerciales, desvirtuando así la finalidad ordenadora (modificadora de conductas) del IGEC. Por ello, resulta indispensable, al menos, analizar el objeto, el hecho imponible y la base imponible de este tributo medioambiental.

En las regulaciones del IGEC se establece que el objeto del impuesto es gravar la singular capacidad económica que concurre en los grandes establecimientos, al entender que su funcionamiento genera externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen, como dispone resumidamente el artículo 6 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de Cataluña, y con un contenido análogo las restantes Comunidades Autónomas que han introducido 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 en las vías de acceso, contaminación causada por dichos vehículos y un consumo excesivo de suelo, generalmente virgen.

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]».

El problema, no obstante, es que en el origen del impuesto, al menos así se declaraba de forma expresa en la primera de las regulaciones, la catalana, atendería también como objeto del impuesto a la posición dominante que adquirirían los grandes establecimientos comerciales frente al pequeño o mediano comercio. Esto es, se reconocería al IGEC una cierta finalidad proteccionista, favorecedora del comercio tradicional (24). No obstante, no todas las legislaciones autonómicas vigentes 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 (25).

Esta ambivalencia (protección ambiental y defensa del pequeño comercio) desde luego desnaturalizaría 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, tal y como se expondrá más adelante.

Evidentemente, la definición del objeto del impuesto conforme a lo indicado, tienen su lógica manifestación en la configuración del hecho imponible, si bien en este caso ya cuenta con una mayor conexión con la cuestión ambiental. Así, en la regulación asturiana (Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio), el hecho imponible alude al funcionamiento de los grandes establecimientos comerciales «por razón del impacto que producen sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano» —en sentido similar el artículo 7 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de Cataluña—.

Y en igual sentido en lo que concierne a la base imponible que se compone por la superficie de venta, almacenaje o aparcamiento destinado a clientes o la contabilización real de accesos a través de vehículos a motor mediante

(24) Téngase en cuenta que parte de la doctrina ha identificado al IGEC con este afán proteccionista hacia el pequeño y mediano comercio. Puede consultarse, a modo de ejemplo, la opinión de RAZQUIN LIZARRAGA (2001: p. 37), GAROT (2004: p. 11), MERINO JARA (2017: p. 219) o VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA (2017: p. 193).

(25) Y es que en la actualidad, sólo el Principado de Asturias mantiene la referencia a la hora de definir el objeto del impuesto, a la posición dominante en el sector de los grandes establecimientos comerciales —artículo 19.2 del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de Tributos Propios (Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio)—. Este precepto es prácticamente una copia de la originaria regulación del impuesto en Cataluña —artículo 2 de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre—. Hay que tener en cuenta que en Cataluña, la alusión originaria a la «posición dominante en el sector» ha quedado suprimida en su nueva regulación introducida en la Ley 5/2017, de 28 de marzo. En cuanto a la regulación de la otra Comunidad Autónoma que mantiene vigente el tributo, la aragonesa, en su Ley 10/2015, de 28 de diciembre, se justifica el impuesto en cuanto a que «provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón» —artículo 15 del Anexo II de esta Ley 10/2015—.

sistemas automáticos de lectura, como es el caso catalán en la nueva regulación del impuesto a través de la Ley 5/2017, de 28 de marzo (26).

En cualquier caso, el IGEC no se aplica al pequeño y mediano comercio, así como a determinados comercios (venta de vehículos, muebles y menaje o artículos de jardinería, por ejemplo) a través de la definición de supuestos de no sujeción o de actividades exentas. La justificación de estos supuestos de exención o no sujeción residiría en que, por el tipo de artículos, productos y servicios prestados, no se constituyen en espacios de atracción mayoritaria por parte del consumidor.

En atención a todo lo anterior, fundamentalmente la naturaleza extrafiscal del IGEC, hay que tener en cuenta que, 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», esto es, su naturaleza de *impuesto de ordenación* expuesta más arriba. 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 mismo (27).

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, 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 públicos. En consecuencia, el impacto al medio ambiente se reducirá o, al menos, se igualará con el causado por las restantes tipologías

(26) Es precisamente una de las principales novedades introducidas en esta nueva regulación del impuesto catalán a través de la citada Ley 5/2017, de 28 de marzo, al establecer como base imponible —artículo 10— una fórmula que atiende a los accesos contabilizados de vehículos a los grandes establecimientos (con una serie de correcciones), y en el que el tipo de gravamen se establece por vehículo —artículo 12—.

(27) 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).

comerciales que en la actualidad están exentas o directamente no están sujetas al IGEC, como por ejemplo el pequeño o el mediano comercio.

Así, 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 (calidad ordenadora que, como he señalado antes, debe caracterizar a los impuestos medioambientales), como así reconoce el propio Tribunal Constitucional en su sentencia núm. 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 respecto de promover o premiar conductas en los operadores comerciales a fin de instalarse en lugares en los que las afecciones se minimicen. El problema es que muchas de estas exenciones o bonificaciones que se establecen en las diferentes regulaciones autonómicas del IGEC parecen tener un escaso impacto en la cuota final del impuesto, como la que, por ejemplo, prima que el acceso a las instalaciones del gran establecimiento pueda efectuarse a través de medios de transporte públicos o que se lleven a cabo inversiones en proyectos de protección ambiental (28).

En el caso de Aragón, la regulación del impuesto en la Ley 10/2015, 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/suelo no urbanizable genérico o delimitado respectivamente. Sin embargo, esta medida pretendidamente favorecedora del medio ambiente, se 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 a pagar por el tributo (véase también el artículo 10.2 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de Cataluña).

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

(28) 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.

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) de la que se intuye una mayor afección sobre las vías de acceso y un mayor uso de vehículos privados, 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 entorno (29). Siendo que en tales casos, bien por estar exentos o directamente no sujetos al impuesto, la cuota fuese de 0 o muy próxima a tal magnitud. Pero lo cierto es que tales previsiones o no existen o son claramente insuficientes. Esto hace, a mi juicio, que el pretendido carácter extrafiscal del IGEC quede ciertamente diluido.

3. Excurso sobre el IGEC y el modelo de ciudad compacta

A tenor de todo lo expuesto, resulta necesario cuestionarse si realmente la implantación de grandes establecimientos comerciales en el territorio produce un impacto significativo sobre el medio ambiente o sobre las políticas de ordenación del territorio, y con la suficiente intensidad para justificar la obligación de pago por parte de los sujetos pasivos del tributo.

Aun siendo cierto 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 parece que tenga su origen en las nuevas tipologías comerciales surgidas en la década de los setenta del siglo pasado (30), lo cierto es que su ubicación habitual fuera del

(29) Un buen ejemplo lo puede constituir el centro comercial *Vía 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, con unas dimensiones considerables.

(30) Más bien, como señala SÁNCHEZ SUÁREZ (2005: pp. 11 y 12), estos nuevos formatos serían la respuesta a los cambios en el modelo de ciudad.

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 previstos en el planeamiento urbanístico vigente, erigidos en espacios autónomos y con entidad propia, 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 (31) (32).

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

(31) Así, resulta muy interesante la opinión de 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».

(32) 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 vería un mensaje claro de corte distinto: la ciudad moderna debía proporcionar mejores 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».

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 perjuicio más o menos intenso contra el modelo de ciudad compacta vinculado al denominado urbanismo sostenible, que no sólo se proclama en la legislación de suelo española (33), sino que también desde la perspectiva europea se recoge la apuesta en defensa de esta tipología urbana, en íntima unión con la protección del medio ambiente urbano.

En este sentido, la Unión Europea plantea la vinculación entre un modelo de ciudad compacta y la protección del medio ambiente (34). 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», al que antes he hecho referencia, el cual, bajo la finalidad de aumentar la sostenibilidad de las 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 hipocar-

(33) 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.

(34) 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. No obstante, y a la espera de que se acabe consolidando esta interpretación jurisprudencial, hay que tener en cuenta la posición del Tribunal Supremo anulando algunos planeamientos urbanísticos por causa de planificar incrementos desmesurados en el número de viviendas, sin atender a los datos previsibles de crecimiento urbanístico o con creación de nuevos núcleos urbanos segregados y sin continuidad con el entramado existente. Puede citarse así la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2017 —recurso núm. 1859/2016— o las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2015 —recurso núm. 2353/2013— o la de 17 de junio de 2015 —recurso núm. 3367/2013—.

bónica, 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, 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» (35).

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 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».

Desde esta perspectiva, a mi juicio y respondiendo a la pregunta planteada al inicio de este epígrafe, sí que se detecta en la implantación de un gran establecimiento comercial un impacto significativo sobre el medio ambiente o sobre las políticas de ordenación del territorio. Ahora bien, resulta

(35) «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 2018). 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».

a estos efectos esencial la ubicación real del establecimiento (fuera o no del entramado urbano, su instalación en un área metropolitana, etc.). Cuestiones estas determinantes a la hora de valorar el impacto real. Y lamentablemente, como ya he expuesto más arriba, tales cuestiones no son tratadas de forma idónea a mi parecer en la configuración del impuesto y de su estructura (o lo son de forma muy limitada o defectuosa), fundamentalmente a la hora de establecer un riguroso sistema de bonificaciones, exenciones o supuestos de no sujeción, que realmente hagan del IGEC un *impuesto de ordenación*, y no un mero instrumento de recaudación.

IV. LA CONSIDERACIÓN DEL IGEC COMO CONTRARIO AL DERECHO COMUNITARIO: LA POSIBLE INFRACCIÓN DE LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO Y DEL RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO

1. Preludio

Y llegamos por fin al último de los escollos sufridos por el IGEC, el concierne a su enjuiciamiento a la luz del derecho comunitario, fundamentalmente por las dudas que plantearía su existencia y configuración frente a la regulación del derecho a la libertad de establecimiento —artículo 49 y siguientes del TFUE—; y del régimen de ayudas de estado —artículos 107 a 109 del TFUE—. Bien es cierto que las dudas han quedado, probablemente ya de forma definitiva, zanjadas por las tres sentencias del TJUE de 26 de abril de 2018 que examinan las regulaciones del IGEC en las tres Comunidades Autónomas que aún mantienen vigente el IGEC (sentencias dictadas en los asuntos C-233/16 —normativa catalana—; C-234/16 y C-235/16 —normativa del Principado de Asturias— y C-236/16 y C-237/16 —normativa de Aragón—). Y es que ya adelanto que, a excepción de alguna salvedad a la que se hará referencia más adelante, el TJUE declara la compatibilidad del IGEC con el derecho de la Unión Europea (36).

(36) Con carácter previo, téngase en cuenta que las dudas sobre la compatibilidad del IGEC con el derecho comunitario ya habían surgido con anterioridad, habiendo llegado la Comisión Europea a actuar. Basta dejar aquí apuntado, 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 PILOT contra el Reino de España, tras la denuncia de la patronal ANGED, en el entendimiento de que el IGEC podría vulnerar el derecho a la libertad de establecimiento reconocido en el derecho comunitario; y, 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 ilegal (en 2003, la Comisión Europea ya había analizado el IGEC desde el punto de vista del régimen de ayudas de estado, siendo que la Comisión ya dictaminó el 2 de octubre de 2003, que el tributo era conforme con el derecho comunitario) e instando a su supresión o modificación. Todo ello por considerar que, al gravar el IGEC únicamente a las denominadas grandes superficies, obviando su imposición a otra tipología comercial, especialmente los

El origen de estos tres pronunciamientos del TJUE se sitúa en las tres cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo con base en el artículo 267 del TFUE —Autos del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2016 (núm. 2075/2016, 2085/2016 y 2086/2016)— en el marco de los recursos de casación contra la validez de los reglamentos de desarrollo del IGEC de dichas Comunidades Autónomas. Más en concreto, los tres Autos requieren al TJUE para que se pronuncie sobre la compatibilidad del IGEC (37):

(j) A la luz de los artículos 49 y 54 del TFUE que proclaman, entre otras cuestiones, la libertad de establecimiento en el seno de la Unión Europea. En resumen, pregunta el Tribunal Supremo si el hecho de que se exija sólo a los grandes establecimientos comerciales, siendo además que afecta el pago fundamentalmente a sociedades domiciliadas en otros Estados Miembros, pudiera contravenir tal libertad de establecimiento. Todo ello teniendo en cuenta el régimen de exclusiones indicado con anterioridad (exclusión de comercios dedicados a la venta de artículos de jardinería, de venta de vehículos, etc.). Además, en las cuestiones prejudiciales se reflexiona sobre el hecho de que, aunque el tributo se exija por el impacto que los grandes establecimientos puedan ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano, el impuesto opera con independencia de que el gran establecimiento se ubique fuera o dentro de la trama urbana consolidada.

pequeños y medianos establecimientos, se estaría discriminando a los grandes del sector frente al resto de comercios otorgando una ventaja selectiva. A pesar de que estos procedimientos no tuviesen en principio efectos jurídicos inmediatos, fueron la chispa que conllevó 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, conllevara la devolución de lo recaudado hasta el momento en virtud de este impuesto o, en su caso, la exigencia retroactiva del tributo a todos los operadores comerciales minoristas, incluido por tanto el pequeño comercio. Puede consultarse al respecto 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 primera de la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016.

(37) Al margen de los Autos del Tribunal Supremo planteando las cuestiones prejudiciales, téngase en cuenta igualmente las dos sentencias de este mismo Tribunal de 14 de diciembre de 2015 —núm. de recurso 607/2015 y 614/2015—, 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 Autónoma. De este modo, en ambas sentencias se hace mención expresa a los procedimientos comunitarios indicados en la nota al pie anterior, que sirven para justificar la apariencia de buen derecho, imprescindible para acordar la medida cautelar. Y ello al margen de los numerosos recursos contencioso-administrativos que se interponen contra las liquidaciones del impuesto, y que son constantemente desestimados por los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas.

(ii) Por la posible infracción del régimen de ayudas de estado de los artículos 107 a 109 del TFUE. Fundamentalmente a causa de los supuestos de no sujeción (por cuestión de superficie en el caso del pequeño y mediano comercio, o los supuestos de grandes establecimientos dedicados a la venta de vehículos, artículos de jardinería, mobiliario, etc.).

De nuevo surge la tensión, a la que antes hacía referencia, entre las libertades económicas, tan importantes en el origen de la Unión Europea, y la protección medioambiental. Y es 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, como ya he expuesto más arriba, subyace de forma más o menos implícita la protección del pequeño comercio en la aparición de este tributo, siendo que en las legislaciones catalana (en este caso en su redacción originaria) y asturiana, por ejemplo, se apunta de forma expresa a la posición dominante que alcanzan en el sector los grandes establecimientos comerciales a la hora de definir el objeto del impuesto (38).

En conclusión, lo que se pondera, valorando la regulación del IGEC en su conjunto, es si la estructura de este tributo coadyuva a no a la protección del medio ambiente, en fin, a su naturaleza pretendidamente extrafiscal, o si simplemente su aprobación y aplicación responderían exclusivamente a un ánimo proteccionista del pequeño y mediano comercio o a un afán meramente recaudador, lo que en último término constituiría una infracción del derecho comunitario en los términos expuestos.

2. El IGEC ante la libertad de establecimiento proclamada en el artículo 49 del TFUE

Es bien sabido que en la Unión Europea, como espacio común, rige la libertad de establecimiento y de libre competencia en todo el territorio comunitario. Derechos que hoy se proclaman en los artículos 49 y 119, entre

(38) A esta sensación proteccionista del pequeño comercio, y por tanto incompatible con el acervo comunitario, se añadiría el principio de afectación de los ingresos del IGEC a, entre otros, el fomento de medidas para la modernización del comercio urbano, tal y como se preveía en el artículo 3 de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales de Cataluña —regulación original hoy derogada por la ya mencionada Ley 5/2017, de 28 de marzo—.

otros, del TFUE, y que funcionan además como principios fundamentales de la normativa comunitaria. (39) Una de las manifestaciones de estos derechos, es la prohibición de establecer un trato desigual que constituya una discriminación de los distintos operadores económicos.

Un análisis de la necesidad de la igualdad de trato y no discriminación en el seno de la Unión, y la amplitud y contenido de este derecho, lo encontramos en la sentencia del TJUE de 5 de febrero de 2014 (C-385/12), al indicar que «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 [...]».

A la vista de lo anterior, habría de examinarse si la regulación del IGEC, que prevé 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), podría vulnerar este principio comunitario de igualdad de trato y no discriminación, sobre todo teniendo en cuenta que, como ha venido alegando la patronal ANGED de forma recurrente, los sujetos pasivos del IGEC suelen ser mayoritariamente sociedades no españolas con domicilio en otros países de la Unión Europea.

No obstante, hay que tener en cuenta que también el TJUE permite el quebranto de esta igualdad de trato, siempre que la restricción a la libertad de establecimiento esté justificada en alguna de las razones imperiosas de interés general reconocidas, y que además sea adecuada para garantizar la realización del objetivo de que se trate y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo —sentencia del TJUE de 5 de febrero de 2014 (C-385/12)—.

Así, *a priori*, lo que habría que constatar es que la discriminación que se produce con la exigencia del IGEC a determinadas tipologías comerciales y la liberación de pago a otras, se basa en alguna razón imperiosa de interés general —entre las que figurarían la protección del medio ambiente o la ordenación del territorio (sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2011, C-400/08)—, y que además el régimen resultase proporcionado, 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».

(39) CAYERO BILBAO (2006: p. 67).

Pues bien, las sentencias del TJUE de 26 de abril de 2018 que resuelven las cuestiones prejudiciales planteadas por nuestro Tribunal Supremo, eludiendo efectuar amplias e intrincadas disquisiciones al respecto de la proporcionalidad o el anclaje en razones imperiosas de interés general, se limitan a analizar de forma bastante sucinta si existe una discriminación o no en el IGEC, por afectar el impuesto exclusivamente a grandes comercios. Al respecto, y tras comprobar que el criterio que determina la sujeción o no al tributo es una cuestión de superficie, que no distingue en cuanto al domicilio social de la sociedad titular del establecimiento comercial, falla en contra de los postulados de la asociación ANGED, entendiéndose que los artículos 49 y 54 del TFUE no se oponen al IGEC. De hecho sólo se limita a comprobar, fundamentalmente con los datos aportados en la gestión del impuesto en Cataluña, que no tiene el IGEC una afectación especialmente llamativa sobre sociedades no españolas (en concreto, el 52% de la carga fiscal del IGEC recae sobre los grandes establecimientos comerciales cuya titularidad es una sociedad radicada en otros Estados miembros).

Evidentemente, los efectos pragmáticos que de tales sentencias del TJUE se derivan sobre la validez del IGEC en las Comunidades Autónomas son evidentes. Pero interesa destacar, desde un punto teórico, el análisis de las Conclusiones emitidas por la Abogada General Sra. Juliane Kokott en el seno de los tres procedimientos (en los tres casos emitidas el 9 de noviembre de 2017). La posición de la Abogada General es también a favor de entender conforme al derecho comunitario el IGEC (40), pero además afronta de una manera más amplia algunas de las cuestiones apuntadas más arriba en lo concerniente a la posibilidad de establecer discriminaciones sobre determinados formatos comerciales, siempre y cuando se fundamenten en alguna razón imperiosa de interés general.

Pues bien, al respecto encuentra la conexión entre el IGEC y la protección del medio ambiente y la ordenación territorial, al afirmar que «los establecimientos comerciales deben participar en el coste de las externalidades negativas que generan de forma desproporcionada (por ejemplo, costes específicos en materia de infraestructuras) porque ellos mismos no asumen tales costes en la medida correspondiente», siendo evidente que los grandes establecimientos «generan una mayor afluencia de tráfico de clientes y de proveedores [...] (que) pueda generar más ruido y más emisiones a la atmósfera y que pueda, tener, por

(40) De hecho, la Abogada General únicamente plantea dudas en cuanto a la conformidad del IGEC con el derecho comunitario en lo concerniente a la normativa aragonesa del impuesto. En concreto, sobre la exención del impuesto prevista para establecimientos comerciales dedicados a la venta de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados. Exención no prevista para otros establecimientos que, sin cumplir los requisitos antedichos, también vendan muebles entre otros productos.

tanto, un mayor impacto medioambiental. Así pues, una ley que grava con un impuesto en mayor medida a los establecimientos comerciales que generan un mayor ruido y más emisiones a la atmósfera parece adecuada para incitar a operar más bien (a) empresas de comercio minorista más pequeñas, la cuales generan —individualmente consideradas— menos emisiones» —apartados 43 y 49 de las Conclusiones emitidas en el asunto C-233/16 (concerniente a la normativa catalana)—.

Al margen de otras muchas consideraciones en sentido similar de la Abogada General, resulta esencial destacar esta conexión entre gran establecimiento y las externalidades que sobre la ordenación territorial y el medio ambiente puede causar su instalación, así como el enlace entre la imposición del IGEC y la modificación de la conducta de los operadores hacia un tipo de comercio de menor tamaño, esto es, reconocer la función extrafiscal del tributo en los términos más arriba expuestos. Estamos pues, a mi juicio, en la clave de su validez, aunque luego el TJUE eludiera entrar a valorar esta cuestión en las sentencias.

3. El IGEC ante el régimen de ayudas de Estado de los artículos 107 a 109 del TFUE

El segundo de los argumentos que sustentan las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo hace referencia a la posible infracción del régimen de ayudas de estado.

Al respecto, una forma de proteger los derechos a la libertad de establecimiento y a la libre competencia antes examinados, es mediante el impedimento de que a través de ayudas públicas (con independencia de cuál sea la forma que éstas 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 perturbando la libre competencia o la libertad de establecimiento. Por ejemplo, afectando a los precios de los bienes y servicios prestados, o manteniendo artificialmente a determinadas empresas que de otra forma, por formato, organización interna, etc., acabarían desapareciendo por resultar inviables. De este modo, y por cuanto este actuar puede ser fuente de distorsiones 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 manera, cualquier ayuda pública a una empresa está bajo sospecha, y aunque en los apartados siguientes se recojan multitud de excepciones a esta premisa (ayudas sociales, ayudas de mínimos, etc.), es este el principio general que rige la materia.

Este precepto, por ejemplo, justificó la Carta que la Comisión Europea envió al Reino de España en 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 estaría 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 FERNÁNDEZ (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) (41) sea considerada ayuda de estado ilegal. A tal fin, la

(41) 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 *Gezamenlijke 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, prés-

jurisprudencia del TJUE ha exigido la concurrencia simultánea de cuatro requisitos (42):

- (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 el IGEC entre grandes establecimientos comerciales (sujetos en consecuencia al tributo, aunque en ocasiones se contemplen distintas exenciones con base en los productos que vendan) y pequeños y medianos establecimientos, no sujetos al tributo. 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 carác-

tamos 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» utilizada en la normativa comunitaria, no se restringe 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. 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).

(42) 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), GARCÍA GUIJO (2012: p. 100) y a FERREIRO SERRET (2016: *in totum*).

ter selectivo, es necesario examinar si, habida cuenta del marco de referencia, dicha medida constituye una ventaja para determinadas sociedades en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable (sentencia Portugal/Comisión, citada en el apartado 33 supra, apartado 56)».

No obstante, 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 acreditarse que las medidas fiscales selectivas 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 impuesto 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.

En definitiva, el IGEC debe atender a la naturaleza extrafiscal, en el sentido expuesto por el Tribunal Constitucional en su sentencia núm. 122/2012, de 5 de junio, F. 4—, que indica que «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» [...] 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». 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.

Llegados a este punto, una vez conocido el marco general de las ayudas de estado, me detengo ya en las sentencias del TJUE que analizan la denuncia que se efectúa referida a que los supuestos de no sujeción en el IGEC (por cuestión de superficie en el caso del pequeño y mediano comercio, o por tratarse de comercios dedicados a la venta de determinados productos, tales como vehículos, artículos de jardinería, mobiliario, etc.) pudieran constituir una ayuda de estado ilegal.

Pues bien, al respecto, y tras un análisis general sobre los requisitos que se exigen por la jurisprudencia para determinar si se está o no ante una ayuda de estado ilegal, lo primero que debe reseñarse es la conexión que el TJUE

encuentra entre los grandes formatos comerciales sí sujetos al impuesto y los mayores efectos negativos que causa esta tipología comercial sobre el medio ambiente y la ordenación del territorio, lo que en último término anularía cualquier posibilidad de entender que exista una ventaja selectiva (y, en consecuencia, ilegal) para aquellos comercios que por tamaño no alcancen el umbral de superficie fijado en el IGEC. Esto es, el TJUE considera que es justificable la diferencia de trato que se deriva de la aplicación del IGEC a determinados formatos comerciales y a otros no, en consideración a su tamaño, con base en la naturaleza o estructura normativa de nuestro sistema tributario (43).

No obstante lo anterior, se halla en esta sede la única salvedad que realiza el TJUE al IGEC, en concreto en lo relativo a los supuestos de no sujeción de determinados establecimientos comerciales colectivos (en referencia al caso catalán) que, aun superando el umbral de superficie mínima, no estarían sujetos al pago del tributo. O en lo concerniente a los supuestos de no sujeción (o exención) de determinados grandes establecimientos por causa del tipo de productos que venden (vehículos, mobiliario, jardinería, etc.). En ambos casos, el TJUE reenvía al órgano jurisdiccional (al Tribunal Supremo) a fin de verificar si en tales supuestos verdaderamente no hay un impacto negativo sobre el medio ambiente y la ordenación del territorio que justificase el no pago del IGEC. O lo que es lo mismo, comprobar si tales exenciones o supuestos de no sujeción constituyen o no medidas selectivas y, en consecuencia, ayudas de estado ilegales.

Al margen de un análisis detallado de cada uno de los supuestos de no sujeción o exención de determinados comercios con base en el producto que venden en sus instalaciones (vehículos, mobiliario, etc.), entiendo que sí estaría justificado el no pago del IGEC con base precisamente en la ausencia de conexión entre su existencia y un daño medioambiental, precisamente por no convertirse en focos de atracción masiva de consumidores, pues nadie cambia de muebles todas las semanas, ni adquiere vehículos a motor de forma recurrente (44).

(43) Lo explica a la perfección la Abogada General —apartado 100 de las Conclusiones emitidas en el asunto C-233/16 (normativa catalana)—, al indicar que «la no sujeción al impuesto de los titulares de establecimientos comerciales más pequeños (individualmente o como parte de un establecimiento comercial colectivo) no supone en sí una ventaja selectiva a los efectos del concepto de ayuda de Estado del artículo 107 TFUE, apartado 1, ya que esta distinción es inherente al objetivo de la Ley. Éste consiste en reducir las consecuencias negativas que tienen para el medio ambiente y la ordenación territorial los establecimientos comerciales más grandes, creando un incentivo a la explotación de establecimientos comerciales más pequeños, que no están gravados con el impuesto».

(44) Más dudas plantearía la cuestión de no sujeción de los establecimientos comerciales colectivos prevista en la normativa catalana, pues el carácter colectivo o individual del establecimiento no parece que repercuta en el daño potencial que pudiese ocasionar sobre el

V. CONCLUSIONES

Las vicisitudes jurídicas que han acompañado al IGEC desde su implantación por primera vez en Cataluña, pueden darse hoy por superadas. Ya el Tribunal Constitucional, desde la perspectiva nacional, sentenció a favor de su validez, y ahora es el TJUE, en la esfera comunitaria, el que ha fallado sobre su conformidad con el ordenamiento de la Unión Europea. El horizonte del IGEC queda, después de 18 años desde su primera experiencia en Cataluña, finalmente despejado. No obstante, tales decisiones judiciales no deben impedirnos ver algunos problemas o disfunciones que su aplicación causa, y que probablemente se hayan generado por la vinculación que este tributo tuvo en origen con la protección de los pequeños y medianos comercios.

Al respecto, es cierto que el IGEC tiene una voluntad de protección del modelo de ciudad compacta al que hacía referencia más arriba, 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 una finalidad extrafiscal que aspire a modificar el comportamiento de los grandes operadores comerciales consistente en su preferencia por instalarse en ubicaciones periféricas.

En definitiva, y a modo de conclusión, estimo que el IGEC puede ser un instrumento adecuado a fin de evitar —o, al menos, minimizar— el impacto que la instalación de determinados establecimientos comerciales que por su tamaño y, esto es importante, su ubicación, puede causar 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 ocasión (45).

Pero a fin de desterrar posibles ideas proteccionistas que deberían ser inmediatamente erradicadas respecto del pequeño/mediano comercio, también entiendo que debe procederse a la reconfiguración técnica del IGEC, 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

medio ambiente o su encaje en la ordenación territorial, al no afectar al número de clientes que acudirían a sus instalaciones. Pero téngase en cuenta la escasa virtualidad del reparo puesto por el TJUE en su sentencia sobre esta Comunidad Autónoma, pues la supresión de este supuesto de exoneración del pago del IGEC a los grandes establecimientos colectivos para que sí quedasen incluidos, fue uno de los fundamentos para modificar este impuesto a través de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

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

las ciudades (46). 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 atiende a la estructura interna de nuestro sistema fiscal.

Al respecto, es cierto que en las normativas autonómicas reguladoras del IGEC se recogen bonificaciones que contribuyen a pensar que el IGEC estimula o incentiva un comportamiento más respetuoso con el medio ambiente. Así, la valoración de que el gran establecimiento cuente con varios medios de transporte público de acceso, 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, son adecuadas a tal fin medioambiental.

Sin embargo, juzgo que este tipo de medidas pueden ser insuficientes para modificar u orientar decisiones empresariales. Quizás debería ahondarse en medidas de fomento para, por ejemplo, favorecer 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. En resumen, 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.

Y es que, aunque el impuesto haya sido declarado ajustado al derecho comunitario, como antes lo fue a la Constitución, resulta significativo en esta misma línea lo señalado por la Abogada General —apartado 52 de las Conclusiones emitidas en el asunto C-233/16 (normativa catalana)—, que indica que «la diferenciación entre establecimientos comerciales individuales y colectivos y la no distinción entre instalaciones en terreno urbano y en terreno rural sólo revelan que el impuesto podría eventualmente diseñarse mejor desde el punto de vista medioambiental para alcanzar de forma más específica los objetivos mencionados», aunque, eso sí, destaque que tal deficiencia técnica no permita «concluir que el impuesto en cuestión sea manifiestamente inadecuado para lograr tales objetivos».

(46) En esta línea, puede verse la ampliación de los supuestos de sujeción en la legislación de Cataluña reguladora del IGEC a aquellos grandes establecimientos comerciales que dispongan de una superficie de venta igual o superior a 1.300 m² (con anterioridad, con carácter general, la superficie estaba fijada en 2.500 m²) que estén situados fuera de la trama urbana consolidada o, en caso de que ésta no esté definida, estén situados fuera del núcleo histórico y de sus ensanches —artículo 7 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo—.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ CANTALAPIEDRA, Santiago y VILLAREJO GALENDE, Helena (2003): «La regulación de los grandes centros comerciales: una aproximación sociológica y jurídica», en *Revista de Derecho* (Valdivia), Vol. 15, núm. 2, edición digital.
- ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y JORGE GARCÍA-INÉS, Marta (2009): «Unas notas sobre las ayudas de Estado y la competencia fiscal perjudicial en el derecho comunitario», en *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 2, pp. 173-182.
- AMATRIAIN CÍA, Ignacio (2002): «El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales (Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre)», en *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 33, pp. 33-53.
- AYMÀ I BARBANY, Montserrat (2007): «La imposición medioambiental en la Comunidad Autónoma de Aragón. Análisis de los impuestos medioambientales creados por la Ley 13/2005 de 30 de diciembre», en *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 35, 30 pp.
- BAENA AGUILAR, Ángel (2002): «Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental», en YÁBAR STERLING (dir.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, pp. 185-226.
- BORRERO MORO, Cristóbal (2014): «Últimas tendencias de la fiscalidad ambiental en la Unión Europea», en *Revista Derecho y Sociedad*, núm. 43, pp. 379-386.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel (2004): «Introducción», en BUÑUEL GONZÁLEZ (coord.), *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Madrid, Thomson Civitas-Deloitte, pp. 31-37.
- CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (2004): «Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario», en BUÑUEL GONZÁLEZ (coord.), *Tributación medioambiental: Teoría, práctica y propuestas*, Madrid, Thomson Civitas-Deloitte, pp. 61-137.
- CAYERO BILBAO, José Antonio (2006): «Derecho de la competencia en la Unión Europea: Ayudas de estado de carácter fiscal», en *Gaceta Tributaria del País Vasco*, núm. 32, pp. 63-104.
- CAZORLA PRIETO, Luis María (2008): «Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental», en BECKER ZUAZUA *et al.* (coord.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. 1, Cizur Menor, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, pp. 53-84.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2016): «La función de las normas tributarias en el Estado Social. Especial consideración de los tributos con finalidad extrafiscal», en *Anuario de la Facultad de Derecho 2015-2016 (Universidad de Extremadura)*, núm. 32, 30 pp.

- DE PRADA GARCÍA, Aurelio (2002): «Aspectos filosóficos de las problemática ambiental», en YÁBAR STERLING (dir.), *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, pp. 17-27.
- ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco (2008): «El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental», en BECKER ZUAZUA *et al.* (coord.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Cizur Menor, IBERDROLA-THOMSON-ARANZADI, pp. 123-159.
- FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio (2013): «El Séptimo Programa Ambiental de la Unión Europea, 2013-2020», en esta REVISTA, núm. 41-42, pp. 71 a 121.
- FERREIRO SERRET, Estela (2016): «El concepto de impuesto medioambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado», en *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 52, pp. 105-114.
- GARCÍA GUIJO, Leopoldo (2012): «Las ayudas de estado en la Unión Europea: Concepto, requisitos e implicaciones», en *Dereito. Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. 2, pp. 97-127.
- GAROT, Marie-José (2005): «La perspectiva del Derecho Comunitario (I): El IGEC en el marco de las libertades comunitarias», en MARCOS FERNÁNDEZ y SÁNCHEZ SUÁREZ (coord.), *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (Un análisis jurídico y económico)*, Cizur Menor, Thomson Aranzadi, pp. 79-96.
- (2004): «El impuesto sobre las grandes superficies desde una perspectiva del derecho comunitario», en *IE Working Paper Derecho*, WPED04-07, 14 pp.
- GUTIÉRREZ DUARTE, María Victoria, RODRÍGUEZ LÓPEZ, Ángel y GALVÁN VALLINA, Joaquín (2013): «Objetivos y principios fundamentales de la Política Ambiental Europea», en *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, Vol. VI, pp. 37-69.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (2000): *Derecho tributario ambiental. Environmental tax law (La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario)*, Madrid, Marcial Pons y Ministerio de Medio Ambiente, 420 pp.
- (2008): «El principio quien contamina paga», en BECKER ZUAZUA *et al.* (coord.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Cizur Menor, IBERDROLA-THOMSON-ARANZADI, pp. 187-212.
- JIMÉNEZ-DOMÍNGUEZ, Bernardo, BECERRA MERCADO, Olga y ROSA OLIVERA, Ana (2009): «Apropiación pública del espacio en centros comerciales de la zona metropolitana de Guadalajara», en *Medio Ambiente y Comportamiento Humano*, Vol. 10 (3), pp. 253-285.
- LAGUNA DE PAZ, José Carlos (2013): «La protección ambiental no debe distorsionar la competencia», en SANZ LARRUGA *et al.* (dir.), *Libre mercado y protección*

- ambiental. Intervención y orientación ambiental de las actividades económicas*, Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, pp. 317-333.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio (2013): «Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL», en *Dereito. Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 22, núm. Extra, pp. 225-244.
- LÓPEZ PÉREZ, Fernando (2009): *El impacto de la Directiva de Servicios sobre el urbanismo comercial (Por una ordenación espacial de los grandes establecimientos comerciales)*, Barcelona, Atelier, 221 pp.
- LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J., LARA DE VICENTE, Fernando, FUENTES GARCÍA, Fernando y VEROZ HERRADÓN, Ricardo (2006): «La reforma fiscal ecológica en la Unión Europea: antecedentes, experiencias y propuestas», en *Revista de Economía Institucional*, Vol. 8, núm. 5, pp. 321-332.
- LOZANO CUTANDA, Blanca (2010): *Derecho Ambiental Administrativo*, 11ª ed., Madrid, La Ley, 844 pp.
- MAGADÁN, Marta (2009): «Distribución territorial de la tributación ambiental y el consumo del agua», en *Revista Económica de Castilla-La Mancha*, núm. 15, pp. 271-326.
- MAGRANER MORENO, Francisco J. y MARTÍN LÓPEZ, Jorge (2006): «Normativa comunitaria en ayudas de estado versus competencia fiscal perjudicial», en *Cuadernos de Integración Europea*, núm. 4, pp. 111-121.
- MARCOS FERNÁNDEZ, Francisco (2005): «La perspectiva del Derecho Comunitario (III): El IGEC como una ayuda de estado ilícita», en MARCOS FERNÁNDEZ y SÁNCHEZ SUÁREZ (coord.), *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (Un análisis jurídico y económico)*, Cizur Menor, Thomson Aranzadi, pp. 97-118.
- MATA SIERRA, María Teresa (2008): «La tributación medioambiental: perspectivas de futuro», en BECKER ZUAZUA *et al.* (coord.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Cizur Menor, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, pp. 501-526.
- MERINO JARA, Isaac (2017): «Los impuestos autonómicos sobre grandes establecimientos comerciales desde la perspectiva de las libertades de la Unión Europea y del régimen de ayudas de Estado», en SANZ GÓMEZ (coord.), *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Valencia, Tirant Lo Blanch, pp. 207-232.
- OME BARAHONA, Anayibe (2016): «Límites jurídicos al establecimiento de tributos ambientales en el ordenamiento español, desde la perspectiva del derecho nacional y europeo», en *Revista Direito GV*, Vol. 2, núm. 2, pp. 564-599.
- PEÑA ALONSO, José Luis (2008): «La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales», en BECKER ZUAZUA *et al.* (coord.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Cizur Menor, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, pp. 459-499.

- PÉREZ FERNÁNDEZ, José Manuel (2013): «Urbanismo comercial y medio ambiente: El reto de un modelo urbano sostenible», en SANZ LARRUGA *et al.* (dir.), *Libre mercado y protección ambiental. Intervención y orientación ambiental de las actividades económicas*, Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, pp. 251-279.
- RAZQUIN LIZARRAGA, Martín M^o. (2001): «La regulación de los grandes establecimientos comerciales: últimas novedades, en especial, en Navarra», en *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 32, pp. 9-37.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel (2004): *La alternativa fiscal verde (la utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con especial referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura)*, Valladolid, Lex Nova, 585 pp.
- SÁNCHEZ GRAELLS, Albert (2005): «La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC)», en MARCOS FERNÁNDEZ y SÁNCHEZ SUÁREZ (coord.), *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (Un análisis jurídico y económico)*, Cizur Menor, Thomson Aranzadi, pp. 19-78.
- (2006): «La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta», en *IE Working Paper Derecho*, AJ8-136, 30 pp.
- SÁNCHEZ SUÁREZ, Fernando (2005): «Introducción», en MARCOS FERNÁNDEZ y SÁNCHEZ SUÁREZ (coord.), *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (Un análisis jurídico y económico)*, Cizur Menor, Thomson Aranzadi, pp. 11-18.
- SESMA SÁNCHEZ, Begoña y CORDERO GONZÁLEZ, Eva María (2005): «El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias», en *Revista Jurídica de Asturias*, núm. 29, pp. 13-60.
- SOLER ROCH, María Teresa (2008): «El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental», en BECKER ZUAZUA *et al.* (coord.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Cizur Menor, Iberdrola-Thomson-Aranzadi, pp. 85-101.
- VAHÍ SERRANO, Amalia (2010): «El territorio y la orientación comercial. La salvaguarda del patrimonio territorial en las Comunidades Autónomas de España», en *Anales de Geografía*, Vol. 30, núm. 1, pp. 139-161.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio (2017): «Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales: de un pasado inconstitucional a ¿un futuro contrario al Derecho de la UE?», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, pp. 185-194.
- VILLAR RUBIO, Elena (2015): «La reforma fiscal verde: un análisis de convergencia a nivel europeo», en *Estudios de Progreso. Fundación Alternativas*, núm. 82/2015, 51 pp.