

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los reproches que desde la perspectiva jurídica pueden hacerse frente a los impuestos autonómicos sobre los grandes establecimientos comerciales (en adelante IGEC) es que su articulación en la práctica incurra en la prohibición de ayudas de Estado del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea². La caracterización de los IGEC como ayudas públicas ilícitas está íntimamente relacionada con cuál sea el objeto y la justificación de este tributo y, sobre todo, con cuál sea el destino que se de a los fondos recaudados.

Es necesario, antes que nada, realizar una precisión terminológica relevante. El análisis que sigue pretende dilucidar dos cuestiones diferentes: (a) si los IGEC pueden considerarse en sí ayudas públicas, en la medida en que se trata impuestos selectivos que gravan la actividad de los grandes establecimientos comerciales pero no la de los pequeños y medianos comercios urbanos (infra §1) y (b) si la posible disposición que las comunidades autónomas (CCAA) realicen de los fondos recaudados a través del IGEC constituye o no una ayuda de Estado prohibida por el Tratado CE (infra §§2 y 3). En el primer caso está en juego *stricto sensu* la compatibilidad del IGEC con el artículo 87 del Tratado, mientras que en el segundo lo que se analiza es en qué medida las consecuencias del impuesto en materia de afectación de la recaudación obtenida por el mismo son compatibles con el mercado común. Finalmente, analizaremos la posibilidad de que, incluso si se considerara que el IGEC constituye una ayuda pública, esta pueda ser declarada compatible con el mercado común en determinadas circunstancias (infra §4).

2. LOS IGEC COMO “SUBSIDIO NORMATIVO INDIRECTO” EN BENEFICIO DEL PEQUEÑO COMERCIO

El establecimiento por varias CCAA de un nuevo impuesto sobre la actividad de los grandes centros comerciales introduce un coste adicional en la actividad de éstos, que no existe sin embargo respecto del pequeño y mediano comercio urbano³. ¿Puede este diferente tratamiento normativo ser considerado -en sentido

² Véase Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, *Impuestos selectivos sobre las grandes superficies*, Pasquines del IDELCO (nº 6), Enero 2003, IDELCO, Madrid 2003, 6.

³ Véanse Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Parlamento de Cataluña del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (*Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya* nº 3295, de 30.12.00 y BOE nº 20, de 23.01.01); Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales (BON nº 148, de 07.12.01 y BOE nº 39, 14.02.02) y artículo 21 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales (BOPA nº 30, de 31.12.02). Un análisis detallado del impuesto catalán, sobre cuya base se construyen en cierto modo el resto, se contiene en Carlos MANUBENS FLORENSA, Eva PICH FRUTOS y Salvador BALCELLS IRANZO, *El nuevo impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (Comentarios prácticos a la legislación*

amplio- una ayuda al pequeño y mediano comercio urbano? Es evidente que en la medida que los IGEC repercuten negativamente en los costes de la actividad de los grandes establecimientos comerciales y la configuración del tributo no sujeta a este gravamen a las pequeñas y medianas empresas de distribución comercial situados en los centros urbanos se estaría indirectamente beneficiando a éstas últimas. Se podría argumentar además que se trata de una “ventaja competitiva” que distorsionaría el libre juego de la oferta y la demanda en la distribución comercial, gravando a los grandes centros de distribución comercial con un coste fijo adicional que les coloca en una situación de desventaja en la competencia con aquellas empresas de distribución comercial que no tienen que pagar este impuesto.

El artículo 87 del Tratado CE declara “incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los 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”. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) es unánime en la afirmación de que para que haya una ayuda de Estado es necesario que exista una ventaja o un beneficio económico concedidos a través de fondos públicos. Es preciso, por tanto que exista una transferencia de recursos públicos hacia determinadas empresas.

No obstante, se consideran ayudas tanto los supuestos de pagos o subvenciones a empresas como aquéllos casos en los que una empresa se ve exonerada del pago de cualesquiera contribuciones que debiera abonar al Estado⁴. Así, el TJCE considera que constituyen ayudas públicas algunos supuestos en los que las empresas se ven aliviadas de ciertas 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 [que las subvenciones]*”⁵, en la medida en que el Estado deja de percibir ciertos recursos que le eran adeudados. Así, las reducciones de la carga fiscal empresarial a través de la exención o reducción de determinados impuestos constituyen indudablemente ayudas públicas⁶.

catalana, con referencias a su equivalente navarro), dir. Carlos Manubens, J.M. Bosch, Barcelona 2002.

⁴ Se trata de una carga para las finanzas públicas, bien en forma de gasto o de reducción de ingresos [véase, por ejemplo, §25 de STJCE 24.01.78 (C-82/77, Ministerio Público Holandés c. Van Tiggele)]. Véanse Alfonso MATTERA, *El mercado único europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, trad. Cora Zapico Landrove, Civitas, Madrid 1991, 90, Andrew EVANS, *EC Law of State Aid*, Clarendon Press, Oxford 1997, 34-40 y Germán FERNÁNDEZ FARRERES, “El Control de las Ayudas Financieras Nacionales”, en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo* (ed. E. García de Enterría, J.D. González Campos y S. Muñoz Machado), Civitas, Madrid, 1986, tomo II, 622-624.

⁵ § 15 de STJCE 19.05.99 (C-6/97, Italia c. Comisión) respecto del régimen italiano de crédito y bonificación fiscal en el sector de transporte de mercancías por carretera por cuenta ajena.

⁶ § 16 de STJCE 19.05.99 (C-6/97, Italia c. Comisión); § 9 de la Comunicación de la Comisión de 11 de noviembre de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOCE n° C384, de 10.12.98, 3). Véase también Juan L. ARPIO SANTACRUZ, *Las Ayudas Públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*, Aranzadi, Elcano 2000, 87.

Sin embargo, no ocurre lo mismo con los supuestos de no sujeción a los impuestos que, por definición, están excluidos del ámbito de aplicación del tributo. En efecto, aunque tanto en los supuestos de exención tributaria como en los de no sujeción desaparece la obligación tributaria, las causas de que eso ocurra son, en cada caso, muy distintas. Así, cuando hay exención se ha verificado el hecho imponible, pero el legislador declara que no nace la obligación de contribuir⁷. La norma de exención enerva para ciertos supuestos los efectos que normalmente van anejos a la realización del hecho imponible⁸. Se produce una derogación singular de la obligación tributaria. En los casos de no sujeción está en juego la determinación del ámbito de aplicación del tributo, de manera que la obligación tributaria ni si quiera nace; lo que ocurre es que simplemente “tales supuestos no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible”⁹.

Como el TJCE ha afirmado respecto de otra modalidad de ayuda “la no sujeción de una categoría de empresas al régimen ... controvertido no lleva consigo ninguna transferencia directa o indirecta de fondos estatales a dichas empresas, sino que responde únicamente a la voluntad del legislador de establecer un marco legal específico para ... las pequeñas empresas”¹⁰.

Por ello, parece claro que la configuración del IGEC como aplicable exclusivamente a los grandes establecimientos comerciales, excluyendo de la imposición a las empresas urbanas de distribución comercial de menor tamaño no supone una transferencia de recursos hacia éstas. No obstante, la no sujeción al tributo les confiere de manera indirecta un evidente ahorro, que no existe para los grandes establecimientos comerciales, que además tienen que pagar el impuesto.

Aunque nos encontramos ante una medida que indudablemente modifica las condiciones de competencia entre las empresas de distribución comercial, favoreciendo a unas (las pequeñas y medianas empresas) frente a otras (los grandes centros de distribución comercial) en la medida en que sólo éstas últimas verían gravada su actividad con el IGEC, el carácter general de la no sujeción de las primeras al IGEC constituiría una suerte de “subvención normativa” cuyo control no

⁷ Véase José Juan FERREIRO LAPATZA, *Derecho Tributario. Parte General*, 23ª ed., Marcial Pons, Madrid-Barcelona 2004, 63.

⁸ Véase Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO y José Mª TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14ª ed., Tecnos, Madrid 2003, 258

⁹ Fernando SÁENZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid 1993, 212. Como el mismo autor indica, clarificando la distinción, la exención “*está dotada de una eficacia singular: mermar, respecto de determinadas actividades o personas, la eficacia de la norma de imposición...[pero] no constituye, por tanto, como la no sujeción, un mecanismo lógico para acotar la esfera de imposición, sino un instituto enderezado a rectificar esa esfera para casos determinados*”.

¹⁰ § 17 de STJCE 30.11.93 (C-189/91, Petra Kirsammer-Hack c. Nurhan Sidal). La ayuda en cuestión estribaba en la no sujeción de las empresas alemanas con menos de seis trabajadores al régimen especial de protección de los trabajadores contra el despido injustificado contenido en la Kuendigungsschutzgesetz (KSchG) que impone la readmisión o la indemnización si el despido se realiza por motivos ajenos al comportamiento del trabajador o necesidades imponderables de la empresa.