



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 9 de noviembre de 2017¹

Asuntos acumulados C-236/16 y C-237/16

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)
contra
Diputación General de Aragón**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo)

«Petición de decisión prejudicial — Libertad de establecimiento — Impuesto regional que grava a los grandes establecimientos comerciales — Restricción indirecta, al verse afectadas sobre todo, según las estadísticas, cadenas de comercio extranjeras — No sujeción al impuesto y exenciones fiscales como ayudas de Estado ilegales»

I. Introducción

1. En el presente asunto debe abordar el Tribunal de Justicia una vez más la cuestión de en qué medida ha de considerarse que las diferenciaciones fiscales suponen una vulneración indirecta de las libertades fundamentales o una ayuda de Estado ilegal. El presente procedimiento guarda relación con otros dos procedimientos pendientes ante el Tribunal de Justicia² y, al igual que éstos, da al Tribunal de Justicia la oportunidad de precisar el alcance de la prohibición de las ayudas de Estado que establece el Derecho de la Unión.

2. Mediante su demanda, la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (en lo sucesivo, «ANGED») se opone concretamente a un impuesto específico sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta (en lo sucesivo, «IDMGAV») que existe en Aragón.

3. La Comisión y ANGED consideran que el referido impuesto supone una restricción a la libertad de establecimiento y una ayuda de Estado ilegal sobre todo a favor de los pequeños establecimientos comerciales, a los que no afecta este impuesto. En esencia, la cuestión que se plantea es en qué medida son significativas desde el punto de vista del Derecho en materia de ayudas de Estado las distinciones que se establecen en Derecho tributario.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico de la Unión lo conforman, en el presente asunto, el artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, y los artículos 107 TFUE y siguientes.

¹ Lengua original: alemán.

² Se trata de los asuntos acumulados C-234/16 y C-235/16, así como del asunto C-233/16.

B. Derecho español

5. El impuesto controvertido en el procedimiento principal (Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de Venta) se introdujo el 1 de enero de 2006 a través del título II de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón.

6. El IDMGAV se regula ahora en el capítulo III del anexo II (en lo sucesivo, «TRIMCA») de la Ley (de las Cortes de Aragón) 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón.

7. En el preámbulo de la Ley 13/2005 se definió el hecho imponible por referencia al daño medioambiental que produce el tráfico comercial desarrollado en estos establecimientos, que, por contar con grandes áreas de venta al público, ejercen una especial atracción al consumo y provocan un desplazamiento masivo de vehículos particulares. El impuesto grava a los titulares de la actividad que causa el daño medioambiental, es decir, no al titular de la instalación, sino al explotador.

8. En este sentido, la superficie —en extensión horizontal o edificada por plantas— constituye el parámetro más idóneo para inferir objetivamente el beneficio que se obtiene al no asumir los costes medioambientales y territoriales ocasionados. La superficie de venta revela una mayor capacidad de oferta de productos y, por tanto, una mayor afluencia de consumidores; la superficie destinada a otros usos (por ejemplo, almacenamiento), unas mayores posibilidades de reposición de los productos, y la superficie de aparcamiento, la capacidad para atraer al tráfico automovilístico.

9. Con arreglo al artículo 15 del TRIMCA, el IDMGAV tiene por objeto «gravar la concreta capacidad económica manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón».

10. El IDMGAV tiene naturaleza real, carácter afectado y finalidad extrafiscal (artículo 3 del TRIMCA). De conformidad con el artículo 5 del TRIMCA, los ingresos efectivamente obtenidos por la recaudación del IDMGAV se destinarán, deducidos los costes de gestión y colaboración, a la financiación de medidas preventivas o restauradoras del medio ambiente degradado.

11. Con arreglo al artículo 16, apartado 2, del TRIMCA, se entiende que un establecimiento comercial dispone de una gran área de venta cuando su superficie de venta al público sea superior a 500 m².

12. En virtud del artículo 20 del TRIMCA, están exentos los establecimientos comerciales cuya actividad principal se dedique a la venta exclusiva de los siguientes productos: a) maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; b) materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; c) viveros para jardinería y cultivos; d) mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados; e) venta de vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación; f) suministro de combustibles y carburantes de automoción.

13. La base imponible está constituida por la superficie total de cada establecimiento comercial que disponga de una gran área de venta, que se obtiene de la suma de las siguientes unidades: a) la superficie de venta; b) la superficie destinada a otros usos (con el límite máximo del 25 % de la superficie de venta al público); c) la superficie de aparcamiento (con el límite máximo del 25 % de la superficie de venta al público).

14. Según el artículo 22 del TRIMCA, la cuota del impuesto aumenta progresivamente de los 10,20 euros entre 2 000 y 3 000 m² hasta los 14,70 euros entre 5 000 y 10 000 m², y se reduce entonces a 13,50 euros a partir de 10 000 m². Los primeros 2 000 m² no resultan gravados.

15. Según la ubicación del gran establecimiento comercial se aplica además un determinado coeficiente. En virtud de los artículos 45 y 46 del TRIMCA, la cuota íntegra puede ser reducida, en determinadas condiciones, hasta el límite del 30 % de su importe, por la realización de inversiones dirigidas a la adopción de medidas preventivas o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón.

III. Litigio principal

16. El 18 de marzo de 2007, ANGED —una asociación española de grandes empresas de distribución— interpuso un recurso contencioso-administrativo dirigido en definitiva contra el IDMGAV ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, concretamente contra el Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

17. Mediante sentencia de 24 de enero de 2014, la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón desestimó el recurso contencioso-administrativo presentado por ANGED.

18. El 14 de abril de 2014, ANGED interpuso recurso de casación contra la referida sentencia, invocando que dicha sentencia, entre otras cosas, infringía el Derecho de la Unión porque la Ley 13/2005 (Decreto Legislativo 1/2007) contraviene la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE.

19. En febrero y mayo de 2013, ANGED había denunciado al Reino de España ante la Comisión al considerar que la regulación del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, previsto en seis Comunidades Autónomas, infringía el Derecho de la Unión. Mediante un escrito de 28 de noviembre de 2014 dirigido al Reino de España, la Comisión anunció que se planteaba considerar ayuda de Estado ilegal la no sujeción al impuesto de los pequeños comercios minoristas y las exoneraciones en favor de determinados establecimientos especializados. Afirmó que parecía haberse concedido por esta vía una ventaja selectiva a ciertas empresas porque las medidas fiscales mencionadas constituían una excepción al régimen normal de imposición.

20. Ahora, el Tribunal Supremo ha resuelto incoar un procedimiento de remisión prejudicial.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

21. El Tribunal Supremo ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Los artículos 49 [TFUE] y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la existencia de un impuesto regional que declara gravar el daño medioambiental causado por la utilización de las instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y de aparcamiento para sus clientes, siempre que la superficie de venta al público sea superior a 500 m², pero que resulta exigible con independencia de la ubicación real de esos establecimientos comerciales fuera o dentro de la trama urbana consolidada y recae en la mayoría de los supuestos sobre las empresas de otros Estados miembros, teniendo en cuenta: (i) que no grava efectivamente a los comerciantes titulares de varios establecimientos comerciales, sea cual sea la superficie de venta al público que

totalicen, si ninguno de ellos cuenta con una superficie de venta al público superior a 500 m² e incluso si alguno o algunos de ellos superan ese umbral, pero la base imponible no supera a 2.000 m², mientras que sí grava efectivamente a los comerciantes con un único establecimiento comercial cuya superficie de venta al público supere esos umbrales, y (ii) que además no somete a gravamen a los establecimientos comerciales dedicados a la venta exclusiva de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados; de vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación; de viveros para jardinería y cultivos, y de combustibles y carburantes de automoción, sea cual sea su superficie de venta al público con la que cuenten?

- 2) ¿El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que constituyen ayudas de Estado prohibidas, con arreglo a dicha disposición, la ausencia de tributación efectiva en el IDMGAV de los establecimientos comerciales con una superficie de venta al público no superior a 500 m² o superior para los que la base imponible no exceda los 2.000 m², y de los establecimientos comerciales dedicados a la venta exclusiva de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; de materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados; de vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación; de viveros para jardinería y cultivos, y de combustibles y carburantes de automoción?»

22. ANGED, la Comunidad Autónoma de Aragón y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas sobre estas cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia y han intervenido en la vista celebrada el 6 de julio de 2017.

V. Análisis jurídico

A. Sobre la restricción de las libertades fundamentales

23. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la libertad de establecimiento se opone a un impuesto como el IDMGAV. Debe decidirse, por tanto, si se produce una restricción de la libertad de establecimiento (1) que no esté justificada (2).

24. El trasfondo de esta cuestión prejudicial lo constituye el modo en que opera el IDMGAV. El hecho imponible del impuesto se vincula a la existencia de un gran establecimiento comercial, es decir, de un establecimiento que dispone nominalmente de una superficie de venta igual o superior a los 500 m², si bien a esta superficie se suma la destinada a aparcamientos y otras superficies, con el límite máximo, en cada caso, del 25 % de la superficie de venta. De esta superficie total no se gravan los primeros 2 000 m² («mínimo exento»)³.

25. El impuesto asciende a una cantidad de entre 10,20 y 14,70 euros por metro cuadrado. Hasta una superficie total de 10 000 m² el impuesto revela una cierta progresividad. En definitiva, los grandes establecimientos comerciales soportan, en términos absolutos, una mayor carga fiscal que los establecimientos comerciales más pequeños desde el punto de vista de la superficie, si bien a todos los establecimientos comerciales se les concede un «mínimo exento» de 2 000 m².

³ A mi juicio, de ello se deriva una «superficie exenta de venta» de 1 333 m², ya que la adición de superficies de aparcamiento y de otras superficies se limita respectivamente al 25 % de la superficie de venta (1 333 x 1,5 = 2 000). En este sentido, el «mínimo exento» de 2 000 m² puede superarse, como muy pronto, a partir de una superficie de venta de 1 333 m². En este sentido, el límite entre establecimientos comerciales grandes y pequeños en Aragón no se establece en 500 m², sino en 1 333 m² (o bien, sin aparcamientos y otras superficies de almacenamiento, en 2 000 m²). No obstante, a efectos de simplificar se hablará en adelante de un mínimo exento de 2 000 m².

1. Restricción de la libertad de establecimiento

26. Con arreglo al artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, la libertad de establecimiento comprende el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio por parte de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro.⁴ Según reiterada jurisprudencia, constituyen restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíben, dificultan o hacen menos atractivo el ejercicio de dicha libertad.⁵

27. En el caso de los impuestos y tributos ocurre así por su propia naturaleza. Por tanto, a mi juicio,⁶ a la hora de examinar las libertades fundamentales en relación con tales cargas, todo depende de que las situaciones con elementos transfronterizos sean objeto de un trato desventajoso frente a las situaciones internas.⁷

a) Inexistencia de una restricción discriminatoria

28. Pues bien, en el presente asunto no existe de entrada una diferencia de trato. Respecto a la superficie total de entre 1 m² y 2 000 m², no hay en este punto diferencia de trato entre establecimientos comerciales grandes y pequeños, nacionales o extranjeros. Ninguno resulta gravado con el impuesto por esa superficie. El valor límite opera aquí como un mínimo exento del que se benefician todos los minoristas. Los establecimientos comerciales más pequeños (con una superficie de venta inferior a 500 m²) no están sujetos al impuesto; los más grandes sí están sujetos al IDMGAV, pero no resultan gravados con el impuesto por la superficie total que no exceda de 2 000 m². En este sentido, dado que este «mínimo exento» se aplica tanto a los establecimientos comerciales grandes como a los pequeños, no hay un trato desventajoso de ningún establecimiento comercial. Por tanto, en esa medida, no existe restricción de la libertad de establecimiento.

29. Sólo en caso de que se defienda otra postura se planteará la cuestión de si la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales pequeños debe considerarse una discriminación manifiesta o encubierta.

b) Con carácter subsidiario: discriminación manifiesta o encubierta de empresas extranjeras

30. En el presente asunto no se aprecia una discriminación manifiesta de las empresas extranjeras. En efecto, todo titular de un «gran establecimiento comercial» está sujeto a este impuesto por la superficie total que supere el «mínimo exento» de 2 000 m². Como el Tribunal de Justicia ha declarado ya,⁸ el hecho de que los inversores extranjeros prefieran abrir establecimientos comerciales más grandes con el fin de realizar las economías de escala necesarias para penetrar en un nuevo territorio afecta más a la entrada en un nuevo mercado que la «nacionalidad» del agente económico.⁹

4 Sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), apartado 40 y jurisprudencia citada; de 13 de diciembre de 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762), apartado 18, y de 21 de enero de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), apartado 38.

5 Sentencias de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 36; de 21 de mayo de 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331), apartado 34, y de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania (C-591/13, EU:C:2015:230), apartado 56 y jurisprudencia citada.

6 Véanse mis conclusiones presentadas en los asuntos C (C-122/15, EU:C:2016:65), punto 66; X (C-498/10, EU:C:2011:870), puntos 28 y 29; Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), puntos 83 y 84, y X (C-686/13, EU:C:2015:31), punto 40.

7 Véanse también la sentencia de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754), apartados 51 y 53; el auto de 4 de junio de 2009, KBC-bank y Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 y C-499/07, EU:C:2009:339), apartado 80, y la sentencia de 14 de abril de 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253), apartado 29.

8 Sentencia de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C-400/08, EU:C:2011:172).

9 Sentencia de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C-400/08, EU:C:2011:172), apartado 61.

31. Ahora bien, también se prohíbe cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado¹⁰ (la llamada discriminación encubierta o indirecta).

32. En la sentencia *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, el Tribunal de Justicia declaró que, en el supuesto de que la imposición dependa de la cuantía del volumen de negocios de la empresa, puede producirse de hecho, en determinadas circunstancias, una discriminación de aquellas empresas que tienen su domicilio social en otro Estado miembro.¹¹ El referido asunto versaba en concreto sobre un impuesto específico que gravaba a empresas de comercio minorista, cuyo tipo impositivo dependía del volumen de negocios de un modo marcadamente progresivo. Además, en el caso de las empresas que formaban parte de un grupo, se tenía en cuenta el volumen de negocios consolidado como base para aplicar un tramo impositivo u otro, en lugar del volumen de negocios de la empresa concreta. El Tribunal de Justicia declaró que puede existir una discriminación indirecta cuando *la mayoría* de las empresas que, debido a su elevado volumen de negocios, se ven negativamente afectadas por la marcada progresividad del impuesto, forman parte de un grupo vinculado a otro Estado miembro.¹²

1) *Carácter insuficiente de la afectación prevalente*

33. No obstante, el presente asunto no es comparable con ese otro. Ni el IDMGAV es un impuesto marcadamente progresivo, ni se agregan los resultados consolidados, sino que todo depende de las dimensiones de la superficie de venta correspondiente.

34. A este respecto, considero que no puede ser suficiente basarse únicamente en la afectación *prevalente* de las empresas extranjeras —en esta línea van los planteamientos de la Comisión y de ANGED— para poder afirmar que existe una discriminación encubierta en el ámbito de las libertades fundamentales.¹³ Esto impediría, por ejemplo, a un Estado miembro establecer un impuesto de sociedades si en ese Estado miembro, por motivos históricos, hubiese más de un 50 % de empresas extranjeras activas. Por tanto, el mero hecho de que —más o menos casualmente— las personas afectadas por la creación de un impuesto procedan en gran medida —o, incluso, mayoritariamente— de otros Estados miembros no puede suponer como tal una discriminación encubierta.

2) *Requisitos de la discriminación encubierta*

35. Por consiguiente, debe dilucidarse cuáles son exactamente los requisitos de una discriminación encubierta. En este punto se plantea, por un lado, la cuestión del grado de correlación que debe existir entre el criterio de diferenciación seleccionado y el domicilio de la sociedad para poder hablar de una diferencia de trato basada en el domicilio social. Hasta ahora, el Tribunal de Justicia ha

10 Véanse, entre otras, las sentencias de 5 de diciembre de 1989, *Comisión/Italia* (C-3/88, EU:C:1989:606), apartado 8; de 13 de julio de 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303), apartado 14; de 14 de febrero de 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31), apartado 26; de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros* (C-254/97, EU:C:1999:368), apartado 10; de 25 de enero de 2007, *Meindl* (C-329/05, EU:C:2007:57), apartado 21; de 18 de marzo de 2010, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), apartado 37; de 1 de junio de 2010, *Blanco Pérez y Chao Gómez* (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartados 117 y 118; de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), apartado 30, y de 8 de junio de 2017, *Van der Weegen y otros* (C-580/15, EU:C:2017:429), apartado 33; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 34.

11 Sentencia de 5 de febrero de 2014 (C-385/12, EU:C:2014:47), apartado 39.

12 Sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), apartados 39 y siguientes.

13 Véanse al respecto también mis conclusiones presentadas en el asunto *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 41.

considerado determinantes a este respecto tanto la coincidencia en la mayor parte de los casos¹⁴ como la mera prevalencia de la afectación de los no residentes,¹⁵ o ha aludido incluso simplemente al mero riesgo de perjuicio.¹⁶ De momento sólo parece estar claro que no es preciso exigir una coincidencia del 100 % entre el criterio y el domicilio de la sociedad.¹⁷

36. Por otra parte, no sólo es incierto el grado de correlación que exige la jurisprudencia, sino también la cuestión de si tal correlación debe existir con carácter general¹⁸ o si debe derivarse de la propia naturaleza del criterio de diferenciación, como parece deducirse de varias sentencias,¹⁹ o si puede basarse también en circunstancias de hecho más bien aleatorias.²⁰

37. A mi juicio, para aceptar la existencia de una discriminación encubierta en Derecho tributario son necesarios requisitos más estrictos. En este ámbito, la discriminación encubierta sólo debería englobar aquellos supuestos que, considerados desde un punto de vista puramente formal, no constituyan discriminación pero que tengan los mismos efectos.²¹ Por consiguiente, a mi parecer, una norma encubiertamente discriminatoria debe afectar, por su propia naturaleza²² o de forma notablemente preponderante, sobre todo a empresas extranjeras, como ocurría probablemente en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi.²³

38. Ahora bien, no cabe asumir que ocurre así cuando la base la constituye una determinada superficie de venta cuyo valor límite simplemente hace que, según un escrito de la Comisión de 2004, en otra región (con valores límite muy diferentes),²⁴ en un año (de entre quince posibles), aproximadamente el 61,5 % de los comercios minoristas afectados fuese explotado por empresas de otros Estados miembros (o por empresas con socios de otros Estados miembros).

39. No está claro tampoco cómo se determinó el «origen» de tales empresas.²⁵ Especialmente en Derecho tributario, el origen de una empresa se determina fundamentalmente en función de su domicilio social, en el sentido de residencia, y no, por ejemplo, en función de la nacionalidad de los socios. Dado que ANGED es una asociación *nacional* de grandes empresas de distribución, sus miembros podrían ser considerados también empresas españolas. Y aun cuando todo dependiese de los socios de una sociedad, las cifras de que se dispone en el presente asunto no indican otra cosa,

14 Véanse las sentencias de 7 de julio de 1988, Stanton y L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378), apartado 9; de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303), apartado 15; de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C-254/97, EU:C:1999:368), apartado 13; y de 22 de marzo de 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181), apartado 32. Véanse también las sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112), apartado 28, sobre el artículo 95 del Tratado CEE; de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), apartado 48, sobre la libre prestación de servicios, y de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), apartados 39 y siguientes.

15 Véase la sentencia de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 119.

16 Véanse las sentencias de 22 de marzo de 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181), apartado 32, y de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 119; véase también la sentencia de 8 de mayo de 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186), apartado 14, sobre la libre circulación de trabajadores.

17 Véase, en este sentido, la sentencia de 28 de junio de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), apartado 41, sobre la libre circulación de trabajadores.

18 Véase la sentencia de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C-254/97, EU:C:1999:368), apartado 13.

19 Véanse las sentencias de 8 de julio de 1999, Baxter y otros (C-254/97, EU:C:1999:368), apartado 13; de 10 de septiembre de 2009, Comisión/Alemania (C-269/07, EU:C:2009:527), apartado 54; de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 119; de 28 de junio de 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), apartado 41; de 5 de diciembre de 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799), apartado 26, y de 2 de marzo de 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152), apartado 36.

20 Véase la sentencia de 5 de diciembre de 1989, Comisión/Italia (C-3/88, EU:C:1989:606), apartado 9; véase también la sentencia de 9 de mayo de 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185), apartado 14, sobre el artículo 95 del Tratado CEE.

21 Véase a este respecto mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), punto 40.

22 También en este sentido, en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento, la sentencia de 1 de junio de 2010, Blanco Pérez y Chao Gómez (C-570/07 y C-571/07, EU:C:2010:300), apartado 119.

23 Sentencia de 5 de febrero de 2014 (C-385/12, EU:C:2014:47), y mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), puntos 37 y siguientes.

24 Se trata de Cataluña, en el asunto C-233/16, con un valor límite de 2 500 m².

25 Véase también la sentencia de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C-400/08, EU:C:2011:172), apartado 60, que se basó más en el «control» y en los «titulares de participaciones» que en la residencia de las sociedades.

extremo éste que, no obstante, corresponde valorar al órgano jurisdiccional nacional.²⁶ Por lo que se observa, los datos numéricos no indican que, en el presente asunto, las empresas de otros Estados miembros resulten discriminadas por su condición de tales o de forma marcadamente prevalente frente a las empresas españolas.

2. Con carácter subsidiario: justificación

40. En caso de que, en contra de las consideraciones anteriores, se acepte pese a todo la existencia de una discriminación encubierta, habría que examinar si está justificada. Ahora bien, tal examen alcanza únicamente a la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales más pequeños. De la petición de decisión prejudicial no se deduce que de las exenciones previstas en el marco del IDMGAV (art. 20 del TRIMCA) se beneficien sobre todo empresas nacionales.

41. Una restricción de las libertades fundamentales puede estar justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo.²⁷

a) Razones imperiosas de interés general

42. El IDMGAV está al servicio de la ordenación territorial y de la protección del medio ambiente (véase el punto 7 de las presentes conclusiones). A este respecto deben resultar gravados los establecimientos que, por su efecto de atracción al consumo, provocan un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón. Los objetivos relacionados con la ordenación del territorio²⁸ y la protección del medio ambiente²⁹ están reconocidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como causas de justificación.

43. Además, hay que basarse en la concreta capacidad económica manifestada «en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales» y detraer parte de ella a través del impuesto. A mi juicio, el Tribunal de Justicia todavía no ha tenido que resolver si también la diferente capacidad económica (y, por ende, la diferente capacidad de asumir cargas financieras) puede justificar una restricción de una libertad fundamental, pero no descarto que también la diferente capacidad económica pueda justificar un diferente trato fiscal (como ocurre, por ejemplo, en el caso de una tarifa progresiva).³⁰

26 A este respecto, el material aportado por ANGED en relación con Cataluña en el asunto C-233/16 muestra que, con un valor límite de 2 500 m², «sólo» el 52,03 % de los ingresos totales provenientes del impuesto procedían de empresas de otros Estados miembros, y que la proporción de éstas en la superficie total de venta «gravada» era «solamente» del 46,77 %.

27 Sentencias de 5 de octubre de 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586), apartado 17; de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C-400/08, EU:C:2011:172), apartado 73, y de 5 de febrero de 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), apartado 42.

28 Sentencias de 1 de octubre de 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593), apartado 29, y de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C-400/08, EU:C:2011:172), apartado 74.

29 Sentencias de 11 de marzo de 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133), apartado 50, y de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C-400/08, EU:C:2011:172), apartado 74.

30 Véanse al respecto también mis conclusiones presentadas en el asunto Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531), puntos 59 y siguientes.

b) Proporcionalidad de la restricción

44. Además, la restricción debe ser adecuada para garantizar la consecución del objetivo de que se trate y no puede ir más allá de lo necesario para alcanzarlo³¹ —en el presente asunto, compensar los efectos sobre el territorio y el medio ambiente que puedan derivarse de la construcción de grandes establecimientos comerciales—.

1) Adecuación del impuesto

45. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una norma nacional sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño por hacerlo de forma congruente y sistemática.³²

46. A tales efectos, el legislador de la Unión disfruta de una amplia facultad de apreciación en un ámbito que exige la adopción por su parte de decisiones de naturaleza política, económica y social, y en el que debe realizar valoraciones complejas. Por consiguiente, una medida adoptada en ese ámbito sólo será contraria a Derecho si es manifiestamente inadecuada en relación con el objetivo perseguido por las instituciones competentes.³³

47. Además, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta también el margen de apreciación del que disfrutaban los Estados miembros a la hora de adoptar leyes generales.³⁴ En particular, también del legislador tributario se demandan decisiones de naturaleza política, económica y social. Asimismo,³⁵ ha de realizar valoraciones complejas. A falta de armonización comunitaria, el legislador nacional dispone en el ámbito del Derecho tributario de una cierta discrecionalidad a la hora de establecer un tributo que grave a los establecimientos comerciales. Por tanto, para cumplir la exigencia de congruencia basta con que el IDMGAV no sea manifiestamente inadecuado para alcanzar el objetivo perseguido.

48. El IDMGAV grava especialmente a los establecimientos comerciales grandes desde el punto de vista de su superficie. Es evidente que esto se basa en la asunción de que tales establecimientos generan una mayor afluencia de tráfico de clientes y de proveedores. Es plausible que esta mayor afluencia de tráfico de clientes y de proveedores pueda generar más ruido y más emisiones a la atmósfera, y que pueda tener, por tanto, un mayor impacto medioambiental. Así pues, una ley que grava con un impuesto en mayor medida a los establecimientos comerciales que generan mayor ruido y más emisiones a la atmósfera parece adecuada para incitar a operar más bien empresas de comercio minorista más pequeñas, las cuales generan —individualmente consideradas— menos emisiones.

31 Sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartado 35; de 13 de diciembre de 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762), apartado 23; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), apartado 47; de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), apartado 27; de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 42, y de 17 de julio de 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), apartado 25.

32 Sentencias de 17 de noviembre de 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709), apartado 42; de 12 de julio de 2012, HIT y HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454), apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 11 de junio de 2015, Berlington Hungary y otros (C-98/14, EU:C:2015:386), apartado 64.

33 Sentencias de 10 de diciembre de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741), apartado 123 y jurisprudencia citada, y de 4 de mayo de 2016, Polonia/Parlamento y Consejo (C-358/14, EU:C:2016:323), apartado 79.

34 Sentencias de 24 de marzo de 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119); apartado 61; de 21 de septiembre de 1999, Läärä y otros (C-124/97, EU:C:1999:435), apartados 14 y 15; de 6 de noviembre de 2003, Gambelli y otros (C-243/01, EU:C:2003:597), apartado 63, todas ellas en materia de juegos de azar, y de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), apartados 48 y siguientes, en materia de legislación alimentaria.

35 Sobre un parámetro de examen comparable a la hora de enjuiciar la actuación de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros, véase también la sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (C-46/93 y C-48/93, EU:C:1996:79), apartado 47.

49. Dado que las empresas más pequeñas son también más fáciles de integrar desde el punto de vista de la ordenación territorial, esta circunstancia se ajusta igualmente a la idea de un reparto razonable y justo del espacio limitado. En este sentido, la Ley es asimismo adecuada para proteger el medio ambiente y para alcanzar los objetivos en materia de ordenación territorial de forma congruente y sistemática.³⁶

50. A este respecto resulta irrelevante el hecho de que el IDMGAV no distinga entre que la empresa de comercio minorista se erija en terreno urbano o rural. Con independencia de su ubicación, los grandes establecimientos comerciales atraen un mayor tráfico de proveedores y de clientes que los establecimientos comerciales más pequeños. Lo mismo cabe decir sobre el hecho de que no se agreguen varios establecimientos de venta de un mismo titular.

51. La no distinción entre instalaciones en terreno urbano y en terreno rural (y, eventualmente, también la no agregación) sólo revelan que el impuesto podría eventualmente diseñarse *mejor* desde el punto de vista medioambiental para alcanzar de forma más específica los objetivos mencionados, pero no permiten concluir que el impuesto en cuestión sea manifiestamente inadecuado para lograr tales objetivos.

2) Necesidad del impuesto

52. Por tanto, hay que aclarar si el impuesto —ligado a una superficie total de 2 000 m²— es también necesario para alcanzar dichos objetivos.

53. Al examinar la necesidad en el contexto de la proporcionalidad debe tenerse en cuenta que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos restrictiva, y que los inconvenientes ocasionados no deben ser desmesurados con respecto a los objetivos perseguidos.³⁷

54. En este contexto hay que recordar también que, si bien corresponde al Estado miembro que invoca una razón imperiosa de interés general para justificar una restricción de una de las libertades fundamentales demostrar que su normativa es adecuada y necesaria para lograr el objetivo legítimo perseguido, esta carga de la prueba no puede llegar —en el procedimiento por incumplimiento— hasta el punto de exigir que dicho Estado demuestre de forma positiva que ninguna otra medida imaginable permitiría alcanzar dicho objetivo en las mismas condiciones.³⁸ Esta idea debe valer también, con más motivo, para el procedimiento prejudicial.

55. Los valores límite tienen la particularidad de que siempre cabe preguntarse por qué, por ejemplo, en lugar de 2 000 m², la Ley no estableció un umbral de 1 000 m² o de 3 000 m². Ahora bien, esta cuestión se plantea con todos los valores límite y, en mi opinión, sólo puede ser respondida por el legislador democráticamente legitimado. A diferencia de lo que señala la Comisión, el legislador no tiene que demostrar empíricamente cómo estableció tal valor límite, y la valoración no depende de que el referido umbral resulte convincente o incluso «correcto» a ojos de la Comisión, siempre que no sea manifiestamente erróneo, algo que no parece ocurrir en el presente asunto.

³⁶ En este sentido también —respecto de una Ley comparable— la sentencia de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C-400/08, EU:C:2011:172), apartado 80.

³⁷ En este sentido las sentencias de 11 de julio de 1989, Schröder (265/87, EU:C:1989:303), apartado 21; de 8 de julio de 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419), apartado 45; de 22 de enero de 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28), apartado 50; de 15 de febrero de 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84), apartado 54; de 4 de mayo de 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324), apartado 48, y de 30 de junio de 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498), apartado 33.

³⁸ Véanse las sentencias de 23 de octubre de 1997, Comisión/Países Bajos (C-157/94, EU:C:1997:499), apartado 58; de 10 de febrero de 2009, Comisión/Italia (C-110/05, EU:C:2009:66), apartado 66, y de 24 de marzo de 2011, Comisión/España (C-400/08, EU:C:2011:172), apartado 75.

56. Un valor límite más elevado sería probablemente un medio menos gravoso, pero, desde el punto de vista del Estado miembro, no sería igual de adecuado. Evidentemente no se puede negar que los comercios minoristas más grandes plantean mayores retos a la hora de llevar a cabo la planificación urbanística y a la hora de tener en cuenta los intereses medioambientales. Del mismo modo, tampoco cabe negar que las dimensiones de los establecimientos comerciales son indicativas de un mayor volumen de negocios y, por tanto, también de una mayor capacidad económica (y, por ende, de una mayor capacidad contributiva). Tampoco puede considerarse manifiestamente erróneo que los comercios minoristas de mayor tamaño se benefician también en mayor medida de las infraestructuras de una ciudad que los comercios minoristas más pequeños. Por consiguiente, la superficie de venta de los establecimientos comerciales es un factor pertinente para alcanzar los objetivos legislativos.

57. Tampoco plantea problemas en este sentido la no agregación de varios establecimientos comerciales del mismo titular. Si el objetivo de la Ley se orienta en función del impacto del concreto establecimiento comercial, basarse precisamente en las dimensiones de cada establecimiento comercial también resulta ser —desde el punto de vista del legislador— el medio adecuado.

58. Por último, a diferencia de lo que señalan la Comisión y ANGED, los requisitos en materia de Derecho urbanístico que se imponen a la construcción de establecimientos comerciales no son igual de adecuados para crear un incentivo financiero que lleve a abrir preferiblemente establecimientos comerciales más pequeños.

3) *Proporcionalidad del impuesto en sentido estricto*

59. Además, las restricciones de una libertad fundamental deben ser apropiadas para alcanzar el objetivo perseguido.³⁹ Esto requiere que la limitación y sus consecuencias no resulten desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (que sean dignos de protección).⁴⁰ En definitiva, exige una ponderación concreta de las consecuencias, teniendo en cuenta la importancia abstracta del bien jurídico protegido (en el presente asunto, la protección del medio ambiente y la ordenación territorial) y del bien jurídico afectado⁴¹ (en el presente asunto, hipotéticamente, el ejercicio de una libertad fundamental).

60. En el caso de autos, el impuesto no resulta desproporcionado con respecto a los objetivos perseguidos. Por una parte, el gravamen no es tan elevado que no permita ya desarrollar una actividad económica (el llamado efecto asfixiante). Concretamente, los primeros 2 000 m² no resultan gravados y el impuesto es deducible, según las autoridades, de la base imponible del impuesto español de sociedades. Por otra parte, se ofrecen deducciones si el establecimiento comercial realiza inversiones dirigidas a adoptar medidas preventivas o restauradoras de los efectos negativos de la contaminación en el medio natural y territorial (véanse los artículos 45 y 46 del TRIMCA). Además, la protección del medio ambiente y también la ordenación territorial son bienes jurídicos de gran importancia para la convivencia de una sociedad —en el caso de la protección del medio ambiente, que se menciona expresamente en los artículos 11 TFUE, 3 TUE, apartado 3, y 37 de la Carta, de enorme importancia—. ⁴² En definitiva, incluso una restricción (encubierta) de la libertad de establecimiento estaría justificada.

39 Sentencias de 11 de octubre de 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594); apartado 82 y jurisprudencia citada, y de 21 de diciembre de 2011, Comisión/Polonia (C-271/09, EU:C:2011:855), apartado 58.

40 Sentencias de 12 de julio de 2001, Jippes y otros (C-189/01, EU:C:2001:420), apartado 81; de 9 de noviembre de 2010, Volker und Markus Schecke y Eifert (C-92/09 y C-93/09, EU:C:2010:662), apartados 76 y siguientes; de 22 de enero de 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28), apartado 50, y de 30 de junio de 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498), apartado 33.

41 En un sentido similar también la sentencia de 9 de noviembre de 2010, Volker und Markus Schecke y Eifert (C-92/09 y C-93/09, EU:C:2010:662), apartados 76 y siguientes.

42 Sentencia de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión (C-487/06 P, EU:C:2008:757), apartado 91.

B. Sobre la existencia de una ayuda de Estado

61. Por lo que respecta a la segunda cuestión prejudicial, debe examinarse si en las normas del TRIMCA se aprecia una ayuda de Estado ilegal a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.

1. Invocación de la existencia de una ayuda de Estado para evitar una deuda tributaria

62. Antes de nada debe señalarse que el Tribunal de Justicia ya ha declarado en varias ocasiones que los deudores de un tributo no pueden invocar, para eludir el pago de dicho tributo, que una exención de la que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado.⁴³

63. Ahora bien, otra cosa sucedería si el tributo y la exención prevista formasen *parte integrante de una medida de ayuda*. Para ello, el destino del tributo debe estar obligatoriamente vinculado a la ayuda con arreglo a la normativa nacional pertinente, en el sentido de que la recaudación del tributo se destine obligatoriamente a la financiación de la ayuda y de que afecte directamente a su cuantía y, en consecuencia, a la valoración de la compatibilidad de tal ayuda con el mercado interior.⁴⁴

64. A este respecto puede afirmarse que los ingresos provenientes de este impuesto no se destinan a ayudas específicas para empresas comerciales, sino que se afectan a la financiación de medidas preventivas o restauradoras del medio ambiente degradado (véase el artículo 5 del TRIMCA). Así, está descartado que los ingresos obtenidos puedan favorecer a alguna empresa en particular o a un sector de actividad concreto, ya que persiguen un objetivo de interés general y benefician al conjunto de la sociedad.

65. Por tanto, cabe afirmar que las empresas que deben abonar este impuesto no pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, para eludir el pago del impuesto u obtener su devolución, la ilegalidad de la «exoneración fiscal» concedida. Ahora bien, si no pueden invocar esta circunstancia, sobran todas las demás consideraciones sobre la posible existencia de una ayuda de Estado. El control de la admisibilidad de la ayuda en forma de no sujeción al impuesto de los comercios minoristas más pequeños quedaría entonces reservado a la Comisión en un procedimiento ordinario en materia de ayudas de Estado con arreglo al artículo 108 TFUE.

66. No obstante, como el órgano jurisdiccional remitente no examina las liquidaciones del impuesto sino la Ley subyacente de un modo que pudiera ser también relevante para otras personas al margen de ANGED, las consideraciones que se exponen a continuación acerca del artículo 107 TFUE deberían ser como mínimo de utilidad para el referido órgano jurisdiccional.

2. Supuesto de hecho de la ayuda de Estado

67. Suponiendo que esto sea así, debe examinarse si cabe apreciar una ayuda de Estado a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, (1) en la no sujeción al impuesto de los titulares de comercios minoristas más pequeños, o (2) en la exención de la que disfrutaban determinados comercios minoristas más grandes.

43 Sentencias de 20 de septiembre de 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456), apartado 80; de 27 de octubre de 2005, Casino France y otros (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), apartados 42 y siguientes; de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartados 43 y siguientes, y de 6 de octubre de 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661), apartado 21.

44 Sentencia de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión (47/69, EU:C:1970:60), apartados 16, 17 y siguientes; de 13 de enero de 2005, Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10), apartado 26, y de 27 de octubre de 2005, Casino France y otros (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657), apartado 40.

68. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de «ayuda de Estado» a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que se trate de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia.⁴⁵

a) Sobre el concepto de ventaja

69. Por lo que respecta a la cuestión de si ha de considerarse que la normativa objeto del procedimiento principal otorga una ventaja a su beneficiario, es preciso recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, se consideran ayudas de Estado las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado.⁴⁶

70. También una ventaja fiscal que, pese a no implicar la transferencia de fondos estatales, deje al beneficiario en una mejor situación financiera que a los demás sujetos pasivos puede estar comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1.⁴⁷

71. Así, se consideran ayudas de Estado, entre otras, 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, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos.⁴⁸

72. Por lo que respecta a la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales más pequeños, cabe afirmar que, como muestra el TRIMCA, sólo los establecimientos comerciales con una superficie igual o superior a los 2 000 m² (sobre este valor límite, véase el punto 24 de las presentes conclusiones) están gravados con el impuesto. El motivo de fondo es que, a partir de esas dimensiones, se presume una cierta capacidad económica (marcadamente tipificadora) (véase el artículo 15 del TRIMCA). En condiciones normales de mercado y también conforme a la voluntad del legislador autonómico, los establecimientos comerciales pequeños (con una superficie total inferior al valor límite que se deduce del artículo 22 del TRIMCA) no están gravados con el impuesto. Por consiguiente, tampoco se les alivia de ninguna carga que debieran soportar *normalmente* los establecimientos comerciales pequeños. Ni siquiera los establecimientos comerciales más grandes tienen que soportar carga alguna por los primeros 2 000 m² de su superficie de venta. En este sentido, de nuevo, no existe un trato desventajoso (véanse al respecto los puntos 28 y 29 de las presentes conclusiones), ni existe una ventaja económica que los establecimientos comerciales pequeños no hubieran obtenido en condiciones normales de mercado.

45 Sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartado 40; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 53, y de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 38.

46 Sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 21, y de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 65.

47 Véanse, entre otras, las sentencias de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartado 14; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 72, y de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23.

48 Sentencias de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartado 13; de 19 de marzo de 2013, Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión y otros (C-399/10 P y C-401/10 P, EU:C:2013:175), apartado 101; de 14 de enero de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), apartado 33, y de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 66.

73. Así pues, la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales pequeños no puede suponer una ayuda de Estado. Como mucho cabe considerar que pueda constituir tal ventaja la exención del impuesto pertinente de la que disfrutaban determinados grandes establecimientos comerciales (según el artículo 20 del TRIMCA se trata, entre otros, de los dedicados a la venta de maquinaria, de materiales para la construcción, de mobiliario, etc.). Además, la referida ventaja debería ser selectiva.

b) Selectividad de la ventaja

74. A este respecto debe examinarse si cabe considerar que (1) la exención del impuesto de la que disfrutaban determinados grandes comercios minoristas favorece «a determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, es decir, si existe una «ventaja selectiva» en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

75. Con carácter subsidiario —en caso de que el Tribunal de Justicia aprecie en la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales más pequeños una ventaja que no hubieran obtenido en condiciones normales de mercado— debe examinarse también si (2) la no sujeción al impuesto de los titulares de establecimientos minoristas más pequeños puede considerarse una «ventaja selectiva» de ese tipo.

1) Selectividad en Derecho tributario

76. El examen de la selectividad conlleva notables dificultades en el caso de la normativa de los Estados miembros en materia de tributos y de impuestos.⁴⁹

77. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se reitera continuamente, como punto de partida, que una disposición tributaria no es selectiva si se aplica sin distinción a todos los operadores económicos,⁵⁰ pero el mero hecho de que una disposición tributaria únicamente confiera una ventaja a las empresas que cumplan sus requisitos tampoco permite, según la jurisprudencia, afirmar directamente la selectividad de la norma.⁵¹

78. Por este motivo, el Tribunal de Justicia ha impuesto unos requisitos especiales a la apreciación de la selectividad en el caso de las ventajas fiscales. A este respecto resulta determinante, en definitiva, si los requisitos para acceder a la ventaja fiscal han sido elegidos sin carácter discriminatorio conforme a los criterios del sistema tributario nacional.⁵² Para ello, en un primer momento se ha de identificar cuál es el régimen tributario común o «normal» vigente en el Estado miembro de que se trate. Precisamente a la luz de este régimen fiscal común o «normal» deberá valorarse, en un segundo momento, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate.

⁴⁹ Véase por ejemplo la actual petición de decisión prejudicial del Bundesfinanzhof (resolución de 30 de mayo de 2017 — II R 62/14, BFHE 257, 381) sobre la llamada cláusula sobre grupos de empresas del artículo 6a de la Grunderwerbsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias), en el ámbito del Derecho en materia del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias, actualmente pendiente con el número de asunto C-374/17.

⁵⁰ Véanse, por ejemplo, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 35; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 73; de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 39; de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 23, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 53 y siguientes.

⁵¹ Véanse, en este sentido, sobre todo las sentencias de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 42, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 59.

⁵² Véanse, en este sentido, también las sentencias de 14 de enero de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), apartado 53, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 54; expresamente también, fuera del ámbito del Derecho tributario, la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartados 53 y 55.

79. Esto se plantea en caso de que la medida suponga una excepción al referido régimen común e introduzca diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.⁵³ No obstante, aunque se cumplan estos requisitos, el trato favorable puede estar justificado por la naturaleza o los objetivos generales del sistema en que se inserta, especialmente cuando una disposición fiscal se deriva directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario nacional.⁵⁴

80. Tal examen específico es necesario en el caso de las disposiciones tributarias para comprobar su carácter selectivo, ya que, a diferencia de las subvenciones en sentido estricto en forma de prestaciones monetarias, las ventajas fiscales se dan en el marco de un sistema tributario al que las empresas están sometidas permanente y obligatoriamente con carácter general. Los sistemas tributarios incluyen distinciones de las maneras más variadas, con el único fin, como regla general, de hacer realidad la finalidad exacta del impuesto. Tales distinciones «favorables» que no constituyen subvenciones en sentido estricto sólo pueden calificarse de ayudas de Estado, según la jurisprudencia, si tienen la misma naturaleza que las subvenciones y surten efectos idénticos a los de ellas.⁵⁵

81. Por lo tanto, sólo si un Estado miembro utiliza su sistema tributario existente para repartir prestaciones monetarias con fines ajenos al sistema tributario existe un motivo para equiparar dichas ventajas fiscales a las subvenciones en sentido estricto.⁵⁶

82. A este respecto, el Tribunal de Justicia lleva a cabo un examen de coherencia, siendo la incoherencia en definitiva indicativa de un abuso. La diferencia es que esta vez no se pregunta si el sujeto pasivo elige una estructura abusiva para eludir el impuesto, sino si el Estado miembro — objetivamente considerado— «abusa» de su Derecho tributario para subvencionar a empresas concretas, eludiendo el Derecho en materia de ayudas de Estado.

83. De esta apreciación se deduce que, para poder afirmar que una ventaja fiscal es selectiva a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, es necesaria, antes de nada, una diferencia de trato no justificable en el contexto del sistema tributario del Estado miembro. A este respecto es decisivo saber si tal diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura de la normativa en la que se inserta.⁵⁷

53 Véanse las sentencias de 17 de noviembre de 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709); de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros (C-78/08 y C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 49; de 29 de marzo de 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), apartado 42; de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 19; de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 35; de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), apartados 49 y 58, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 54, así como la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Aer Lingus y Ryanair Designated Activity (C-164/15 P y C-165/15 P, EU:C:2016:990), apartado 51.

54 Véanse las sentencias de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartados 65 a 69, y de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 22; véanse también, en este sentido, entre otras, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión (173/73, EU:C:1974:71), apartado 33; de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), apartado 42; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 145, y de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartados 42 y 43.

55 Véanse, entre otras, las sentencias de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad (30/59, EU:C:1961:2), p. 43; de 15 de junio de 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403), apartado 29; de 19 de marzo de 2013, Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión y otros (C-399/10 P y C-401/10 P, EU:C:2013:175), apartado 101, y de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 22.

56 Véase también, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 22 a 27.

57 Sentencias de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 42, y de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 71.

84. Además, esta diferencia de trato no justificada debe consistir, según el tenor del artículo 107 TFUE, apartado 1, en una diferenciación que favorezca a determinadas empresas o producciones. Por este motivo, el Tribunal de Justicia ha declarado, especialmente en la sentencia Gibraltar, que la disposición tributaria debe caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría privilegiada.⁵⁸

85. Es cierto que, a primera vista, en la sentencia Comisión/World Duty Free Group y otros,⁵⁹ esta apreciación quedó algo relativizada.⁶⁰ En el citado asunto se consideró selectiva una norma tributaria que concedía ventajas fiscales (un período de amortización más corto) a todos los sujetos pasivos que adquiriesen empresas extranjeras con un fondo de comercio porque otros sujetos pasivos que adquirieran empresas nacionales sólo podían amortizar el fondo de comercio a lo largo de un período más dilatado. Dado que los sujetos pasivos no eran determinadas empresas o producciones, no se cumplía el requisito del supuesto de hecho del artículo 107 TFUE, apartado 1.⁶¹ Ahora bien, la referida resolución versaba sobre un supuesto específico de «ayuda a la exportación» para las empresas nacionales por inversiones en el extranjero en perjuicio de las empresas extranjeras, contraria al principio jurídico del artículo 111 TFUE. Por tanto, las subvenciones específicas en favor de la exportación pueden cumplir el criterio de la selectividad, incluso aunque se apliquen a todos los sujetos pasivos.

2) Sobre el carácter selectivo de las concretas diferencias de trato

86. El órgano jurisdiccional remitente considera posible que la presente normativa suponga una ventaja selectiva en varios aspectos, concretamente por la diferencia de trato de los establecimientos comerciales en función de sus dimensiones y por la exención de la que disfrutaban determinados establecimientos comerciales.

87. De este modo, el órgano jurisdiccional remitente ha elegido en definitiva diversos regímenes tributarios «normales» como base. En efecto, si presume la selectividad de la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales más pequeños, parte de un sistema de referencia según el cual todos los establecimientos comerciales deberían estar sujetos al impuesto, mientras que si se alude a los establecimientos comerciales más grandes exentos, el sistema de referencia lo forman todos los grandes establecimientos comerciales.

88. Por tanto, en función de la diferencia de trato que se tenga en cuenta, será uno u otro el sistema de referencia afectado. De este modo queda claro que, como ya declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Gibraltar,⁶² la determinación de una tributación «normal» no puede ser decisiva. Lo decisivo es —como ha destacado nuevamente el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/World Duty Free Group y otros—⁶³ únicamente el examen de la diferencia de trato correspondiente con respecto al objetivo perseguido por la Ley

58 Véase la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartado 104.

59 Sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 73, 74, 86 y siguientes.

60 Los apartados 59 y 86 de la referida sentencia no parecen del todo congruentes.

61 Así se deriva, a mi juicio, a más tardar desde las consideraciones expuestas en la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 85 y 86.

62 Véase la sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 90, 91 y 131.

63 Sentencia de 21 de diciembre de 2016 (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 54, 67 y 74.

89. Por tanto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe dilucidarse si las normas contenidas en el TRIMCA generan diferencias de trato que no encuentren su razón de ser en la concreta Ley reguladora del impuesto, sino que persigan objetivos al margen de ella —es decir, objetivos no adecuados—. ⁶⁴

i) Examen del objetivo legislativo

90. Esto exige, antes de nada, examinar más detenidamente el objetivo que persigue la Ley. Como ya se ha señalado en el punto 42 de las presentes conclusiones, el objetivo de la Ley es la protección del medio ambiente, la ordenación territorial y una participación en los costes por parte de las empresas cuya singular capacidad económica se presume —desde un enfoque tipificador— debido al uso de grandes superficies de venta. A ello se añade una cierta «función redistributiva» si se grava más a los operadores con mayor capacidad económica que a los que tienen una capacidad económica menor.

ii) Exención de establecimientos comerciales que son grandes consumidores de espacio en singular medida

91. Por lo que respecta a las exenciones de las que se hace mención en el artículo 20 del TRIMCA, debe tenerse en cuenta que quienes se dedican a la venta de maquinaria, de materiales para la construcción, de mobiliario, de puertas y ventanas, de vehículos automóviles y los viveros para jardinería y cultivos necesitan, debido a su oferta de productos, más superficie de venta y de almacén. A este respecto, en comparación con los grandes establecimientos comerciales que tienen una oferta de productos de menor tamaño, la presunción tipificadora de una mayor capacidad económica a mayor superficie de venta no es del todo pertinente.

92. A esto se añade el hecho de que tales establecimientos comerciales necesitan en especial medida una mayor superficie, de manera que el impuesto les afecta particularmente. Dado que, especialmente en Derecho tributario, debe respetarse el principio de proporcionalidad, el hecho de que el legislador tenga en cuenta esta carga particular es absolutamente razonable ⁶⁵ y no resulta manifiestamente inadecuado a la luz del objetivo de gravar una singular capacidad económica.

93. También con respecto al objetivo de la protección del medio ambiente debe tenerse en cuenta —frente a la tesis que defiende ANGED— que los sujetos pasivos mencionados, debido a su oferta de productos, no atraen a la misma gran masa de clientes por metro cuadrado que otros establecimientos comerciales. Como regla general, un cliente irá con menos frecuencia a una tienda de ventanas y puertas que a un supermercado de descuento que tenga la misma superficie. En relación con esto, cabe asumir que esta menor afluencia de clientes redundará también en un menor tráfico de proveedores. Los establecimientos comerciales mencionados en el artículo 20 del TRIMCA venden, como regla general, a otras empresas, que compran grandes cantidades pero que, a cambio, frecuentan menos las superficies de venta. No es preciso dilucidar si efectivamente ocurre así. Dado que el legislador nacional tiene que tomar una decisión de pronóstico a este respecto, tal decisión sólo puede controlarse desde el punto de vista de su manifiesta incorrección (sobre el parámetro de control, véase el punto 47 de las presentes conclusiones). Ahora bien, en el presente asunto no se aprecia un error manifiesto de ese tipo.

⁶⁴ En este sentido, expresamente, la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Patin Graphos y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 70.

⁶⁵ Véase también la sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), apartado 65.

94. Por lo que respecta al objetivo de la ordenación territorial, a primera vista no se aprecia por qué los establecimientos que venden materiales para la construcción deberían estar exentos, pero esto resulta irrelevante, ya que es suficiente con que la diferencia de trato pueda justificarse con respecto a uno de los objetivos legislativos. Así ocurre, en el presente asunto, por lo que respecta al gravamen en función de la capacidad económica y a la toma en consideración del impacto medioambiental negativo.

95. Únicamente la exención de quienes se dedican a la venta de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados no se explica del todo a primera vista a la luz de los objetivos legislativos mencionados. No se deduce de inmediato por qué tales establecimientos comerciales deberían atraer a un menor tráfico de proveedores o de clientes o reflejar una menor capacidad económica. Ahora bien, corresponde al órgano jurisdiccional remitente⁶⁶ decidir si, por esa razón, las tiendas de muebles «normales» y las tiendas de muebles que se mencionan en el artículo 20 TRIMCA se encuentran o no en una situación comparable a tales efectos.

96. Si las tiendas de muebles «normales» y las que se mencionan en el artículo 20 del TRIMCA, teniendo también en cuenta el margen de pronóstico del legislador, son comparables desde el punto de vista fáctico y jurídico con respecto a los objetivos legislativos (impacto negativo sobre el medio ambiente y sobre la ordenación territorial, vinculación a la capacidad económica en función de la afluencia de clientes y proveedores por metro cuadrado), la presente exención supondría favorecer a los vendedores de muebles exentos. Esta diferencia de trato no estaría justificada por los principios fundadores o rectores del sistema tributario. En tal caso, la norma sería selectiva y equivaldría a una subvención en sentido estricto (véase al respecto el punto 80 de las presentes conclusiones).

iii) Con carácter subsidiario: no sujeción del impuesto de las empresas de comercio minorista más pequeñas

97. Además, el órgano jurisdiccional remitente expresa sus dudas sobre la absoluta no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales con una superficie de venta de menos de 2 000 m². Ahora bien, según la jurisprudencia, sólo cabe apreciar la existencia de una ventaja selectiva si la medida supone una excepción al referido régimen común e introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.⁶⁷

98. En el presente asunto no existe tal diferencia de trato entre establecimientos comerciales más grandes y más pequeños porque tampoco los grandes establecimientos comerciales están gravados con el impuesto por los primeros 2 000 m² de superficie total (véase al respecto el punto 72 de las presentes conclusiones). En esta medida, todos los establecimientos comerciales se benefician de la «ventaja» que supone la no sujeción al impuesto. Aun cuando los pequeños establecimientos comerciales estuviesen incluidos en el ámbito de aplicación del impuesto, tampoco verían gravada —igual que ocurre con los grandes establecimientos comerciales— su superficie total entre 1 y 2 000 m². Además, los establecimientos comerciales grandes y pequeños no se encuentran en una situación comparable (véanse al respecto los puntos 100 y siguientes de las presentes conclusiones). Pero, aun asumiendo que haya una diferencia de trato, esta distinción está justificada (véanse al respecto los puntos 102 y siguientes de las presentes conclusiones).

⁶⁶ Sobre esta tarea véase también la sentencia de 14 de enero de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), apartados 57 y siguientes.

⁶⁷ Véanse las sentencias de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), apartado 49; de 18 de julio de 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), apartado 19; de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), apartado 35, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 54.

– *¿Situación comparable desde el punto de vista fáctico y jurídico?*

99. El Tribunal de Justicia ha destacado, especialmente en la sentencia Comisión/World Duty Free Group y otros, que los beneficiarios deben encontrarse en una situación fáctica y jurídica comparable, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa correspondiente, y, por lo tanto, recibir un trato diferenciado que, en esencia, pueda calificarse de discriminatorio.⁶⁸

100. Por consiguiente, 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. Por tanto, también el hecho de que no se agreguen varios establecimientos comerciales de un mismo titular no sólo es razonable, sino consecuente, y se debe al objetivo perseguido por la Ley.

101. Los establecimientos comerciales grandes y pequeños se diferencian precisamente por su superficie de venta y por la capacidad económica que de ella se deduce, así como por la afluencia de clientes y de proveedores por metro cuadrado. Desde el punto de vista del Estado miembro —que, en el presente asunto, no es manifiestamente erróneo— no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

– *Con carácter subsidiario: justificación de la distinción*

102. En caso de que, en contra de las consideraciones expuestas, el Tribunal de Justicia considere que la situación fáctica y jurídica de los establecimientos comerciales grandes y pequeños es comparable, habrá que examinar si tal distinción puede estar justificada.

103. A mi parecer, por lo que respecta a las dimensiones de la superficie de venta, la respuesta es afirmativa. El tamaño de la superficie de venta es indicativo (en cualquier caso, no de una manera manifiestamente errónea) de un determinado volumen de productos y de clientes, es decir, de un cierto tráfico de clientes y de proveedores, de ruido y de emisiones a la atmósfera y de otros efectos derivados de ello que suponen una carga particular para un municipio. Las dimensiones de la superficie de venta pueden considerarse también indicativas (a grandes rasgos) de un mayor volumen de ventas y, por tanto, de una mayor capacidad económica —y, por ende, de una mayor capacidad contributiva—.

104. Tampoco hay que nada que objetar desde el punto de vista del procedimiento administrativo si, mediante un valor límite, se reduce el número de establecimientos comerciales sujetos al impuesto y que, por tanto, deban ser controlados. Esto contribuye también —igual que la no agregación de las superficies de distintos establecimientos comerciales— a la simplificación administrativa. Tampoco el Derecho de la Unión en materia del impuesto sobre el valor añadido grava a las llamadas pequeñas empresas (es decir, empresas cuyo volumen de negocios no supera un determinado «umbral de exención»), sin que se haya entendido hasta ahora que ello suponga una infracción del Derecho en materia de ayudas de Estado. Además, para los fines que se persiguen con la Ley es perfectamente lógico basarse en la superficie de venta y no en el volumen individual de negocios o en el beneficio individual, porque la primera es más fácil de determinar (administración sencilla y efectiva) y se presta menos a la elusión que, por ejemplo, los beneficios.

⁶⁸ Sentencia de 21 de diciembre de 2016 (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartado 54; anteriormente también: sentencias de 28 de julio de 2011, Mediaset/Comisión (C-403/10 P, no publicada, EU:C:2011:533), apartado 36; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 75 y 101; de 14 de enero de 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), apartado 55, y de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), apartado 59.

c) Resultado

105. En definitiva, la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales más pequeños no supone una ventaja selectiva para tales empresas. En este sentido no existe una ventaja o una diferencia de trato no justificada. Su no sujeción al impuesto está materialmente amparada por los objetivos que persigue el TRIMCA.

106. La exención de determinadas empresas que ocupan una gran superficie también puede explicarse materialmente a la vista de los fines perseguidos por la Ley.

VI. Propuesta de resolución

107. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo al Tribunal Supremo:

- «1) Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE no se oponen a un impuesto como el presente, que grava a los minoristas en función de su superficie de venta.
- 2) El artículo 107 TFUE, apartado 1, no puede interpretarse en el sentido de que la no sujeción al impuesto de los establecimientos comerciales con una superficie total inferior a 2 000 m² constituye una ayuda de Estado. Lo mismo cabe decir por lo que respecta a la exención del impuesto de la que disfrutaban los establecimientos dedicados a la venta de: a) maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales; b) materiales para la construcción, saneamiento, puertas y ventanas, de venta exclusiva a profesionales; c) viveros para jardinería y cultivos; d) vehículos automóviles, en salas de exposición de concesionarios y talleres de reparación, y e) combustibles y carburantes de automoción.
- 3) Si la exención del impuesto de la que disfrutaban los establecimientos comerciales dedicados a la venta de mobiliario en establecimientos individuales, tradicionales y especializados constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, depende de la comparabilidad respecto de los establecimientos comerciales que, sin ser negocios de ese tipo, venden muebles, extremo sobre el cual corresponde decidir al órgano jurisdiccional remitente.»