



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 26 de abril de 2018\*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto autonómico sobre grandes establecimientos comerciales — Libertad de establecimiento — Protección del medioambiente y ordenación del territorio — Ayuda de Estado — Medida selectiva — Escrito de la Comisión en el que se informa del archivo de una denuncia — Ayuda existente»

En el asunto C-233/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo, mediante auto de 10 de marzo de 2016, recibido en el Tribunal de Justicia el 25 de abril de 2016, en el procedimiento entre

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)**

y

**Generalitat de Catalunya,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de julio de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED), por los Sres. J. Pérez-Bustamante Köster y F. Löwhagen, abogados, y por el Sr. J.M. Villasante García, procurador;
- en nombre de la Generalitat de Catalunya, por la Sra. R. Revilla Ariet y el Sr. R. Riu Fortuny, letrados, y por el Sr. F. Velasco Muñoz Cuellar, procurador;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Gossement y P. Němečková y el Sr. G. Luengo, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: español.

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de noviembre de 2017;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 49 TFUE y 54 TFUE y del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) y la Generalitat de Catalunya, en relación con la legalidad de un impuesto que grava a los grandes establecimientos comerciales situados en la Comunidad Autónoma de Cataluña.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

- 3 El artículo 1, letras b) y d), del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO 1999, L 83, p. 1), establece lo siguiente:

«A efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

[...]

- b) “ayuda existente”:

[...]

- ii) la ayuda autorizada, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales autorizados por la Comisión o por el Consejo;

[...]

- iv) la ayuda considerada como ayuda existente con arreglo al artículo 15;
- v) la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro. Cuando determinadas medidas pasen a ser ayudas tras la liberalización de una determinada actividad por la legislación comunitaria, dichas medidas no se considerarán como ayudas existentes tras la fecha fijada para la liberalización;

[...]

- d) “régimen de ayudas”: el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, así como todo dispositivo con arreglo al cual pueda concederse ayuda, no vinculada a un proyecto específico, a una o varias empresas por un período indefinido o por un importe ilimitado».

4 El artículo 15 del Reglamento n.º 659/1999 dispone lo siguiente:

«1. Las competencias de la Comisión en lo relativo a la recuperación de ayudas estarán sujetas a un plazo de prescripción de diez años.

2. El plazo de prescripción se contará a partir de la fecha en que se haya concedido la ayuda ilegal al beneficiario, bien como ayuda individual, bien en virtud de un régimen de ayudas. Cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la Comisión y que esté relacionada con la ayuda ilegal interrumpirá el plazo de prescripción. Tras cada interrupción, el plazo comenzará a contarse desde el principio. El plazo de prescripción deberá suspenderse durante el tiempo en que la decisión de la Comisión sea objeto de un procedimiento pendiente ante el Tribunal de Justicia [de la Unión Europea].

3. Cualquier ayuda para la que haya expirado el plazo de prescripción se considerará como ayuda existente.»

5 Las disposiciones que preceden se reproducen en los mismos términos en el Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2015, L 248, p. 9).

### ***Derecho español***

6 La Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, del Parlamento de Cataluña (DOGC n.º 3295, de 30 de diciembre de 2000, y BOE n.º 20, de 23 de enero de 2001; en lo sucesivo, «Ley 16/2000»), creó el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (en lo sucesivo, «IGEC») en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

7 El artículo 2 de la Ley 16/2000 precisa que este impuesto grava la singular capacidad económica de los grandes establecimientos comerciales que, habida cuenta de su gran superficie de venta, pueden adquirir una posición dominante y generar externalidades negativas en el territorio y el medioambiente, cuyo coste no asumen.

8 El artículo 3 de esta Ley afecta los ingresos derivados del IGEC al fomento de medidas para la modernización del comercio urbano de Cataluña y al desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales.

9 El artículo 4 de la referida Ley establece que el hecho imponible del IGEC es la utilización de superficies de venta iguales o superiores a 2 500 m<sup>2</sup> que llevan a cabo los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle.

10 En virtud del artículo 5 de la Ley 16/2000, los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales están exonerados del impuesto.

11 El artículo 6 de esta Ley puntualiza que los sujetos pasivos del IGEC son las personas físicas o jurídicas titulares del gran establecimiento comercial individual, con independencia de que esté situado o no en un gran establecimiento comercial colectivo.

12 El artículo 8 de dicha Ley establece que la base liquidable se reduce en un 60 % en el caso de los establecimientos comerciales cuya actividad esté dedicada esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como en el caso de los centros de bricolaje.

- 13 El artículo 11 de la referida Ley detalla los métodos de cálculo del impuesto, que tienen en cuenta, en particular, el número de habitantes del municipio en el que esté situado el establecimiento.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 14 Mediante la Ley 16/2000 se creó en todo el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña un impuesto regional sobre los grandes establecimientos comerciales, con el fin de compensar el impacto sobre el territorio y el medioambiente que podían ocasionar esos grandes establecimientos comerciales. A través del Decreto 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (DOGC n.º 3542, de 28 de diciembre de 2001), el Gobierno de la Generalidad de Cataluña desarrolló este impuesto.
- 15 En 2002, la ANGED, una asociación que agrupa a escala nacional a grandes empresas de distribución, interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña para que se anulase dicho Decreto, alegando que era incompatible tanto con la libertad de establecimiento como con el Derecho en materia de ayudas de Estado. El referido órgano jurisdiccional suspendió la tramitación del procedimiento hasta que se resolviera un recurso de inconstitucionalidad promovido por el Gobierno español ante el Tribunal Constitucional contra esa misma normativa. Una vez dictada sentencia desestimatoria por el Tribunal Constitucional el 5 de junio de 2012, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña desestimó también el recurso interpuesto por la ANGED. Esta asociación interpuso entonces recurso de casación ante el Tribunal Supremo contra la sentencia desestimatoria del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.
- 16 La ANGED había denunciado también ante la Comisión la creación del IGEC y su supuesto carácter de ayuda de Estado. Tras una solicitud de aclaraciones dirigida a las autoridades españolas, la Comisión informó a dichas autoridades, mediante escrito de 2 de octubre de 2003, de que había dado por concluida su investigación y había archivado la denuncia. La Comisión consideró, después de haber analizado las características del IGEC desde el punto de vista del artículo 87 CE, apartado 1, que el referido impuesto era conforme con el Derecho en materia de ayudas de Estado, ya que los ingresos provenientes del IGEC no se destinaban a apoyar a empresas comerciales o a un sector de actividad concreto.
- 17 No obstante, a raíz de una nueva denuncia de la ANGED presentada en 2013, la Comisión informó a las autoridades españolas, mediante escrito de 28 de noviembre de 2014, de que, tras un nuevo análisis preliminar del régimen del IGEC, la exención concedida a los pequeños establecimientos comerciales y a determinados establecimientos especializados podía ser considerada ayuda de Estado incompatible con el mercado interior y de que sería conveniente que el Reino de España suprimiese o modificase dicho impuesto.
- 18 En este contexto, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear 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 grava la utilización de grandes superficies comerciales individuales cuya superficie de venta sea igual o superior a 2 500 m<sup>2</sup> por razón del impacto que pueden ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de esa región, pero que legalmente opera con independencia de la ubicación real de esos establecimientos comerciales fuera o dentro de la trama urbana consolidada y prácticamente recae en la mayoría de los supuestos sobre las empresas de otros Estados miembros, teniendo en cuenta que:
- i) no afecta a los comerciantes titulares de varios establecimientos comerciales con una superficie de venta individual inferior a 2 500 m<sup>2</sup>, sea cual sea la suma de la superficie de venta de todos sus establecimientos;
  - ii) exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos;

- iii) exime a los establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, y
  - iv) hace tributar únicamente por el 40 % de la base liquidable que les corresponda a los dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, y de puertas y ventanas, y a los centros de bricolaje?
- 2) ¿El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que constituyen ayudas de Estado prohibidas, con arreglo a dicha disposición,
- i) la exoneración total en el IGEC de los establecimientos comerciales individuales cuya superficie de venta sea inferior a 2 500 m<sup>2</sup>, de los establecimientos comerciales colectivos y de los establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, y
  - ii) la exoneración parcial en el IGEC de los establecimientos comerciales individuales dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, y de puertas y ventanas, y a los centros de bricolaje?
- 3) Si las exoneraciones totales y parciales del IGEC reseñadas constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ¿cuál sería el alcance temporal de esa decisión, habida cuenta de la existencia y del contenido de la carta [de la Comisión de 2 de octubre de 2003]?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Sobre la admisibilidad***

- 19 El Gobierno de la Generalidad de Cataluña niega que la petición de decisión prejudicial sea admisible, alegando que el auto de remisión no está suficientemente motivado y no expone de forma detallada el marco fáctico y jurídico del litigio principal.
- 20 Ahora bien, el auto de remisión contiene todos los elementos de hecho y de Derecho que necesita el Tribunal de Justicia para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente sobre las diferentes cuestiones prejudiciales planteadas.
- 21 El Gobierno de la Generalidad de Cataluña alega asimismo que la petición de decisión prejudicial es inadmisibile en lo que respecta a la parte relativa a la libertad de establecimiento, ya que la situación sobre la que versa el litigio principal es meramente interna.
- 22 No obstante, como ha señalado la Abogado General en el punto 21 de sus conclusiones, dado que el órgano jurisdiccional remitente conoce de un recurso de anulación de disposiciones aplicables no solo a los nacionales de ese Estado miembro, sino también a los nacionales de los demás Estados miembros, la resolución que dicho órgano jurisdiccional adopte a raíz de la presente sentencia producirá también efectos en relación con estos últimos, por lo que el Tribunal de Justicia debe responder a las cuestiones prejudiciales que le han sido planteadas en relación con las disposiciones del Tratado, aunque todos los elementos del litigio principal queden circunscritos al interior de un único Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2013, Libert y otros, C-197/11 y C-203/11, EU:C:2013:288, apartado 35, y de 15 de noviembre de 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, apartado 51).
- 23 En cuanto al motivo de inadmisibilidad invocado por el Gobierno de la Generalidad de Cataluña, basado en que medidas como las controvertidas en el litigio principal no afectan a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y no falsean la competencia, habida cuenta del carácter local

de la actividad comercial minorista, basta con indicar que se trata de una cuestión de interpretación del artículo 107 TFUE, apartado 1, que no puede implicar la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

- 24 Durante el procedimiento, el Gobierno de la Generalidad de Cataluña alegó también que la petición de decisión prejudicial debía ser considerada inadmisible en vista de que el litigio principal había perdido su objeto a raíz de una modificación de la Ley 16/2000.
- 25 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente ha informado al Tribunal de Justicia, mediante escrito de 1 de junio de 2017, recibido en el Tribunal de Justicia el 7 de junio de 2017, de que, a su juicio, el litigio principal mantiene su objeto a pesar de la reforma legislativa en cuestión. Además, el referido órgano jurisdiccional ha mantenido su petición de decisión prejudicial.
- 26 Por último, debe puntualizarse que, si bien la ilegalidad, a la luz del Derecho en materia de ayudas de Estado, de la exención de un impuesto no afecta a la legalidad del tributo en sí mismo, de suerte que quienes están sujetos a dicho impuesto no pueden alegar tal ilegalidad para eludir el pago (sentencia de 27 de octubre de 2005, *Distribution 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 44), el litigio principal no versa sobre una solicitud de dispensa del impuesto impugnado, sino sobre la legalidad, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, de las normas relativas a dicho impuesto. Así pues, no consta en absoluto de modo manifiesto que las cuestiones prejudiciales segunda y tercera no revistan auténtico interés para la resolución del litigio del que conoce el órgano jurisdiccional remitente (véase por analogía la sentencia de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403, apartado 25).
- 27 Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial es admisible en su totalidad.

### ***Sobre el fondo***

#### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

- 28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un impuesto como el controvertido en el asunto principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales.
- 29 Según jurisprudencia reiterada, la libertad de establecimiento pretende garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida a los nacionales de otros Estados miembros y a las sociedades a las que se refiere el artículo 54 TFUE, y prohíbe, en el caso de las sociedades, cualquier discriminación basada en el lugar de su domicilio social (véanse, en particular, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, apartado 43, y de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, apartado 22).
- 30 A este respecto, no solo se prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en el lugar del domicilio social de las sociedades, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado (sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 31 Por otra parte, una exacción obligatoria que establece un criterio de diferenciación aparentemente objetivo pero que perjudica en la mayor parte de los casos, en vista de sus características, a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados miembros y que se hallan en una situación comparable a aquellas que tienen su domicilio social en el Estado miembro de tributación supone una

discriminación indirecta basada en el lugar del domicilio social de las sociedades, prohibida por los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, apartados 37 a 41).

- 32 En el litigio principal, la normativa controvertida se basa en el criterio de la superficie de venta del establecimiento, que no supone ninguna discriminación directa.
- 33 La información aportada al Tribunal de Justicia no demuestra tampoco que este criterio perjudique en la mayor parte de los casos a los nacionales de otros Estados miembros o a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados miembros.
- 34 En particular, ni los datos recogidos en el escrito enviado por la Comisión a las autoridades españolas el 7 de julio de 2004, que se cita en el auto de remisión, del que resulta que las empresas de los otros Estados miembros representan el 61,5 % de la superficie ocupada por empresas de más de 2 500 m<sup>2</sup> sujetas al IGEC, ni los datos aportados por la ANGED en sus observaciones escritas, de los que se desprende, en particular, que el 52 % de la carga fiscal del IGEC recae sobre los grandes establecimientos comerciales de los demás Estados miembros, son suficientes para sustentar tal demostración, habida cuenta, sobre todo, del nivel de estos porcentajes.
- 35 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales.

*Sobre la segunda cuestión prejudicial*

- 36 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 2 500 m<sup>2</sup> y a aquellos cuya actividad esté dedicada a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, y en la medida en que concede una reducción del 60 % de la base liquidable a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como a los centros de bricolaje.
- 37 La calificación de una medida nacional de «ayuda de Estado» a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que se cumplan todos los requisitos que se enumeran a continuación. En primer lugar, debe tratarse 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 falsear la competencia (véase, en particular, 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, apartado 53).
- 38 Por lo que respecta al requisito de la selectividad de la ventaja, al que se ha hecho especial referencia ante el Tribunal de Justicia, es jurisprudencia reiterada que la apreciación de este requisito exige que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de «discriminatorio» (véase, en particular, 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, apartado 54 y jurisprudencia citada).

- 39 Respecto, en particular, a las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal, debe recordarse que una medida de esta naturaleza, que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación más favorable que la de los restantes contribuyentes, puede procurar una ventaja selectiva en favor de los beneficiarios y, por lo tanto, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido de dicho precepto (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, apartado 56).
- 40 En este contexto, la calificación de una medida fiscal de «selectiva» supone, en un primer momento, identificar el régimen tributario común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y, en un segundo momento, demostrar que la medida fiscal en cuestión supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho régimen común, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véase, en particular, 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, apartado 57 y jurisprudencia citada).
- 41 Debe recordarse también que el marco jurídico de referencia a los efectos de apreciar la selectividad de una medida no tiene por qué coincidir necesariamente con los límites del territorio del Estado miembro considerado, sino que puede ser el del territorio en el cual una autoridad regional o local ejerce la competencia que le confiere la constitución o la ley. Así ocurre cuando dicha entidad cuenta con un estatuto jurídico y fáctico que la hace lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2008, UGT-Rioja y otros, C-428/06 a C-434/06, EU:C:2008:488, apartados 47 a 50 y jurisprudencia citada).
- 42 Sin embargo, no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, una medida que establece una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, es *a priori* selectiva, cuando el Estado miembro de que se trate consiga demostrar que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscribe (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, apartado 58 y jurisprudencia citada).
- 43 Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede estar justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen tributario particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de esos objetivos (sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 81).
- 44 Asimismo debe recordarse que, aun cuando para estimar que una medida fiscal es selectiva no siempre es necesario que tenga carácter excepcional con respecto a un régimen tributario considerado común, el hecho de que tenga ese carácter es muy pertinente para estos fines cuando de ello se deriva que se distinguen dos categorías de operadores que, *a priori*, son objeto de un trato diferenciado, esto es, los que están comprendidos dentro de la medida de excepción y los que siguen incluidos en el régimen tributario común, pese a que ambas categorías se encuentren en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen (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, apartado 77).

- 45 En cuanto a la normativa controvertida en el litigio principal, debe señalarse, antes de nada, que no se ha discutido ante el Tribunal de Justicia que el marco de referencia territorial debería ser el de la Comunidad Autónoma de Cataluña.
- 46 A continuación, si bien el criterio de tributación relativo a la superficie de venta no se concibe como excepción formal a un marco jurídico de referencia concreto, lo cierto es que tiene como efecto excluir a los establecimientos comerciales cuya superficie de venta sea inferior a 2 500 m<sup>2</sup> del ámbito de aplicación de dicho impuesto. Así, no se puede distinguir el IGEC de un impuesto regional en el que sean sujetos pasivos los establecimientos comerciales cuya superficie de venta supere un determinado umbral.
- 47 Pues bien, el artículo 107 TFUE, apartado 1, define las intervenciones estatales en función de sus efectos, con independencia de las técnicas utilizadas (sentencia de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, apartado 89).
- 48 Por consiguiente, no cabe descartar *a priori* que tal criterio pueda favorecer, en la práctica, a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, aliviando sus cargas respecto de aquellas que están sujetas a la exacción controvertida en el litigio principal.
- 49 En este contexto debe determinarse, por tanto, si los establecimientos comerciales que quedan así excluidos del ámbito de aplicación de este impuesto se hallan o no en una situación comparable a la de los establecimientos comprendidos en él.
- 50 En el marco de este análisis, es importante tener en cuenta que, al no existir normativa de la Unión en la materia, es competencia de los Estados miembros o de las entidades infraestatales que disponen de autonomía fiscal la determinación de las bases imposables y el reparto de la carga fiscal entre los diferentes factores de producción y los diferentes sectores económicos (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 97).
- 51 En efecto, como recuerda la Comisión en el apartado 156 de su Comunicación relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2016, C 262, p. 1), «los Estados miembros son libres para escoger aquella política económica que juzguen más apropiada y especialmente para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción[,] [...] de conformidad con la legislación de la Unión».
- 52 En cuanto al impuesto controvertido en el litigio principal, de lo indicado por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que tiene como objetivo contribuir a la protección del medioambiente y a la ordenación del territorio. Se trata de corregir y de compensar el impacto territorial y medioambiental de la actividad de estos grandes establecimientos comerciales, en especial debido a los flujos de circulación generados, haciendo que contribuyan a la financiación de planes de actuación medioambientales y a la mejora de las infraestructuras.
- 53 A este respecto, no puede negarse que el impacto medioambiental de los establecimientos comerciales depende en gran medida de sus dimensiones. En efecto, cuanto mayor sea la superficie de venta, mayor será la afluencia de público, lo que se traduce en mayores efectos negativos sobre el medioambiente. De ello se deriva que es coherente con los objetivos perseguidos un criterio basado en la superficie de venta como el que utiliza la normativa nacional controvertida en el litigio principal para diferenciar entre las empresas según que su impacto medioambiental sea más o menos intenso.

- 54 Es evidente también que la implantación de tales establecimientos supone un reto particular en términos de política de ordenación del territorio, con independencia de la ubicación de dichos establecimientos (véase por analogía la sentencia de 24 de marzo de 2011, Comisión/España, C-400/08, EU:C:2011:172, apartado 80).
- 55 En estas circunstancias, un criterio de sujeción al impuesto basado en la superficie de venta como el controvertido en el litigio principal permite diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en una situación comparable desde el punto de vista de los objetivos perseguidos por la legislación que lo establece.
- 56 Por consiguiente, no cabe considerar que la exoneración fiscal de la que disfrutaban los establecimientos comerciales cuya superficie de venta es inferior a 2 500 m<sup>2</sup> confiera una ventaja selectiva a dichos establecimientos y, por tanto, no puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 57 El órgano jurisdiccional remitente cuestiona también las demás características del impuesto controvertido en el litigio principal. Se pregunta si la exoneración total del impuesto de la que disfrutaban los establecimientos comerciales colectivos y los establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, y la reducción del 60 % de la base liquidable en el caso de los establecimientos dedicados a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como de los centros de bricolaje, suponen ventajas en favor de tales establecimientos.
- 58 Debe señalarse, antes de nada, que tales medidas suponen una excepción con respecto al marco de referencia constituido por este impuesto específico.
- 59 A continuación, el Gobierno de la Generalidad de Cataluña alega, en sus observaciones escritas, que las actividades de los establecimientos comerciales de que se trata, por su propia naturaleza, requieren grandes superficies de venta, sin que tales superficies respondan al interés de atraer al mayor número posible de consumidores y sin que aumenten el flujo de compradores que se desplazan a ellos en vehículos privados. Precisa que, de este modo, estas actividades tienen un menor impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio que las actividades de los establecimientos sujetos al impuesto controvertido.
- 60 Esta circunstancia puede justificar la distinción que establece la normativa impugnada en el litigio principal, la cual, por tanto, no atribuiría ventajas selectivas en favor de los establecimientos comerciales afectados. Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si efectivamente ocurre así.
- 61 Por último, por lo que respecta al criterio de diferenciación fiscal relativo al carácter individual del establecimiento comercial, que tiene como efecto exonerar del IGEC a los grandes establecimientos comerciales colectivos, este criterio diferencia, en cambio, dos categorías de establecimientos que se encuentran objetivamente en una situación comparable por lo que respecta a los objetivos de protección medioambiental y de ordenación territorial perseguidos por la normativa controvertida en el litigio principal. Por consiguiente, la no sujeción a este impuesto de los grandes establecimientos comerciales colectivos reviste carácter selectivo y puede, por tanto, constituir una ayuda de Estado si se cumplen los demás requisitos enumerados en el artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 62 A este respecto, cabe señalar que una medida de ese tipo se financia mediante fondos estatales y es imputable al Estado a los efectos de dicha disposición.
- 63 Además, a diferencia de lo que afirma el Gobierno de la Generalidad de Cataluña en sus observaciones escritas, una medida de esa naturaleza también puede afectar a los intercambios comerciales y falsear o amenazar falsear la competencia en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

- 64 En efecto, es jurisprudencia reiterada que, a efectos de la calificación de una medida de «ayuda de Estado», no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y la distorsión efectiva de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (véase, en particular, la sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 78).
- 65 Concretamente, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro refuerza la posición de determinadas empresas en relación con otras empresas competidoras en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, debe considerarse que la ayuda afecta a tales intercambios, sin que sea necesario que las propias empresas beneficiarias participen en los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a empresas, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado de ese Estado miembro (véase, en particular, la sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 79).
- 66 En cuanto al requisito de la distorsión de la competencia, las ayudas que tienen por objeto liberar a una empresa de los costes propios de su gestión corriente o de sus actividades normales, con los que normalmente debería haber cargado, falsean, en principio, las condiciones de competencia (véase, en particular, la sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 80).
- 67 En vista de lo expuesto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 2 500 m<sup>2</sup>. Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la jardinería o a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, ni en la medida en que concede una reducción del 60 % de la base liquidable a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como a los centros de bricolaje, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
- 68 En cambio, un impuesto de este tipo constituye una ayuda de Estado en el sentido de esa misma disposición en la medida en que exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2 500 m<sup>2</sup>.

*Sobre la tercera cuestión prejudicial*

- 69 Mediante su tercera cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en caso de que se responda afirmativamente a la segunda cuestión prejudicial, las ayudas de Estado resultantes de las exoneraciones y reducciones de un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales, pueden considerarse ayudas existentes en el sentido del artículo 1, letra b), del Reglamento n.º 659/1999, que se reproduce en lo fundamental en el artículo 1, letra b), del Reglamento 2015/1589.
- 70 En vista de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial, procede responder a la tercera.

- 71 A este respecto, debe recordarse, con carácter previo, que el incumplimiento, por parte de las autoridades nacionales, de la última frase del apartado 3 del artículo 108 TFUE afecta a la validez de los actos que conllevan la ejecución de medidas de ayuda y que los órganos jurisdiccionales nacionales deben garantizar a los justiciables que puedan alegar este incumplimiento que los tribunales extraerán de este hecho todas las consecuencias, conforme al Derecho nacional, tanto en lo que atañe a la validez de los actos que conlleven la ejecución de las medidas de ayuda, como a la devolución de las ayudas económicas concedidas contraviniendo esta disposición o eventuales medidas provisionales (sentencia de 21 de noviembre de 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, EU:C:1991:440, apartado 12).
- 72 Sin embargo, conforme al artículo 108 TFUE, apartado 1, las ayudas existentes pueden seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad, de modo que el artículo 108 TFUE, apartado 3, no confiere a los órganos jurisdiccionales nacionales competencia para prohibir su ejecución (sentencia de 18 de julio de 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, apartados 36 y 41).
- 73 No obstante, por lo que respecta al artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento n.º 659/1999, citado por el órgano jurisdiccional remitente, que se refiere a los supuestos en los que pueda acreditarse que una medida que, en el momento en que se llevó a efecto, no constituía una ayuda pasó a serlo debido a la evolución del mercado interior, sin haber sido modificada por el Estado miembro, no parece que tales requisitos puedan cumplirse en las circunstancias del asunto principal.
- 74 En cuanto a la cuestión de si cabría considerar que las ayudas de las que disfrutaban los establecimientos afectados en el contexto de la tributación controvertida en el litigio principal han sido objeto de una decisión de autorización adoptada por la Comisión, en el sentido del artículo 1, letra b), inciso ii), del Reglamento n.º 659/1999, que se reproduce en el artículo 1, letra b), inciso ii), del Reglamento 2015/1589, debe recordarse que un acto en materia de ayudas de Estado, sea cual sea su forma, constituye una decisión de esa naturaleza cuando, habida cuenta de la esencia del acto y de la intención de la Comisión, esta haya fijado definitivamente a través de dicho acto, al término de la fase de examen preliminar, su postura sobre la medida de que se trate y, por tanto, cuando haya llegado a la conclusión de que dicha medida constituye, o no, una ayuda y de que no suscita dudas en cuanto a su compatibilidad con el mercado interior (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de julio de 2008, *Athinaiki Techniki/Comisión*, C-521/06 P, EU:C:2008:422, apartado 46, y de 9 de junio de 2011, *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión*, C-465/09 P a C-470/09 P, no publicada, EU:C:2011:372, apartado 94).
- 75 El Tribunal de Justicia ha declarado también que la existencia de una decisión de la Comisión de este tipo debe poder apreciarse mediante datos objetivos y corresponder a una expresión clara y definitiva de la postura de la Comisión con respecto a la medida de que se trate (sentencia de 9 de junio de 2011, *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión*, C-465/09 P a C-470/09 P, no publicada, EU:C:2011:372, apartado 95).
- 76 En efecto, del control preventivo en materia de ayudas de Estado aplicado por la Comisión y, en particular, de la prohibición de ejecutar nuevas ayudas antes de que la Comisión haya adoptado una decisión definitiva, establecida por el artículo 108 TFUE, apartado 3, última frase, se deduce que no puede quedar ninguna duda sobre la existencia de una decisión acerca de la compatibilidad de la ayuda, máxime cuando las ayudas supuestamente autorizadas no han sido notificadas a la Comisión con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, poniendo así en peligro la seguridad jurídica que esta disposición pretende garantizar (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2011, *Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión*, C-465/09 P a C-470/09 P, no publicada, EU:C:2011:372, apartados 96 y 97).

- 77 Por consiguiente, en el litigio principal no cabe deducir la existencia de tal autorización del tenor del escrito de la Comisión de 2 de octubre de 2003, citado por el órgano jurisdiccional remitente y mencionado en el apartado 16 de la presente sentencia, aunque solo sea porque de la información facilitada al Tribunal de Justicia resulta que la Comisión únicamente se pronuncia en dicho escrito sobre la conformidad con el Derecho en materia de ayudas de Estado del régimen de asignación de los ingresos del IGEC.
- 78 Por último, es preciso señalar que, a tenor del artículo 1, letra b), inciso iv), del Reglamento n.º 659/1999, que se reproduce, en esencia, en el artículo 1, letra b), inciso iv), del Reglamento 2015/1589, debe entenderse que es «ayuda existente» también «la ayuda considerada como ayuda existente con arreglo al artículo 15».
- 79 El artículo 15, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999, que se reproduce en el artículo 17 del Reglamento 2015/1589, establece que las competencias de la Comisión en lo relativo a la recuperación de ayudas ilegales están sujetas a un plazo de prescripción de diez años. En virtud del apartado 2 de dicho artículo, este plazo de prescripción se cuenta a partir de la fecha en que se haya concedido la ayuda ilegal al beneficiario, bien como ayuda individual, bien en virtud de un régimen de ayudas, y cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la Comisión que esté relacionada con la ayuda ilegal interrumpe el plazo de prescripción. Por lo demás, a tenor del apartado 3 del referido artículo, cualquier ayuda para la que haya expirado dicho plazo se considerará ayuda existente.
- 80 Con independencia incluso del alcance que deba darse a esta disposición cuando se invoca ante el juez nacional, es preciso hacer constar que, en cualquier caso, los requisitos que establece no se cumplen en el asunto principal.
- 81 En efecto, es importante señalar que, en la medida en que los beneficiarios de las ayudas resultantes de un impuesto como el controvertido en el litigio principal se definen de forma genérica y abstracta y en que el importe de la ayuda que se les concede de este modo no está determinado, estas ayudas están comprendidas en el concepto de «régimen de ayudas», en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento n.º 659/1999, cuyo tenor se reproduce en términos idénticos en el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589.
- 82 Por consiguiente, con arreglo al artículo 15, apartado 2, del Reglamento n.º 659/1999, la fecha en la cual la ayuda ilegal se concedió efectivamente a su beneficiario es la fecha en la que empieza a correr el plazo de prescripción (véanse, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, apartados 80 a 82, y el auto de 7 de diciembre de 2017, *Irlanda/Comisión*, C-369/16 P, no publicado, EU:C:2017:955, apartado 41).
- 83 Ahora bien, del auto de remisión se desprende que, mediante el escrito de la Comisión de 28 de noviembre de 2014 mencionado en el referido auto y al que se ha hecho referencia en el apartado 17 de la presente sentencia, dicha institución informó a las autoridades españolas de que el IGEC podía conferir ayudas de Estado y de que dicho impuesto debía ser modificado o suprimido. Por tanto, un documento de este tipo constituye una acción emprendida por la Comisión, en el sentido del artículo 15, apartado 2, del Reglamento n.º 659/1999, que interrumpe el plazo de prescripción, de modo que las ayudas concedidas en el período de diez años que precede a dicho escrito no pueden ser consideradas ayudas existentes.
- 84 En cuanto a las ayudas concedidas con anterioridad, tanto del referido escrito de 2014 como del escrito de la Comisión de 2 de octubre de 2003 citado por el órgano jurisdiccional remitente se desprende también que tales escritos fueron enviados a raíz de intercambios y de solicitudes de información a las autoridades españolas acerca del régimen del IGEC.

- 85 En estas circunstancias, tales solicitudes interrumpieron igualmente el plazo de prescripción que establece el artículo 15 del Reglamento n.º 659/1999 (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2005, *Scott/Comisión*, C-276/03 P, EU:C:2005:590, apartado 36).
- 86 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que, en circunstancias como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, las ayudas de Estado resultantes del régimen de un impuesto como el controvertido en el litigio principal no pueden constituir ayudas existentes en el sentido del artículo 1, letra b), del Reglamento n.º 659/1999, cuyo tenor se reproduce en el artículo 1, letra b), del Reglamento 2015/1589.

### Costas

- 87 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

- 1) Los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales.
- 2) No constituye una ayuda de Estado, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el controvertido en el litigio principal, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 2 500 m<sup>2</sup>. Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la jardinería o a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, ni en la medida en que concede una reducción del 60 % de la base liquidable a los establecimientos cuya actividad esté dedicada a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas, así como a los centros de bricolaje, cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

En cambio, un impuesto de este tipo constituye una ayuda de Estado, en el sentido de esa misma disposición, en la medida en que exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2 500 m<sup>2</sup>.

- 3) En circunstancias como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, las ayudas de Estado resultantes del régimen de un impuesto como el controvertido en el litigio principal no pueden constituir ayudas existentes en el sentido del artículo 1, letra b), del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, cuyo tenor se reproduce en el artículo 1, letra b), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Silva de Lapuerta

Fernlund

Bonichot

Arabadjiev

Regan

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de abril de 2018.

El Secretario  
A. Calot Escobar

La Presidenta de la Sala Primera  
R. Silva de Lapuerta