

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

9002 *Pleno. Sentencia 122/2012, de 5 de junio de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1772-2001. Interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: impuesto autonómico con finalidad extrafiscal y cuyo hecho imponible no coincide con el gravado por el impuesto sobre actividades económicas (STC 289/2000).*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Pascual Sala Sánchez, Presidente, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Ramón Rodríguez Arribas, don Manuel Aragón Reyes, don Pablo Pérez Tremps, don Francisco José Hernando Santiago, doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez y don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1772-2001, interpuesto por el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Han comparecido la Generalitat de Cataluña y el Parlamento de Cataluña representados por sus respectivos Letrados. Ha sido Ponente el Magistrado don Ramón Rodríguez Arribas, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El Abogado del Estado, en representación del Presidente del Gobierno, mediante escrito registrado en este Tribunal el 28 de marzo de 2001, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

En dicho escrito, tras invocar el art. 161.2 CE y solicitar la suspensión de la ley recurrida, sostiene que el objeto de este recurso consiste en dilucidar si la Comunidad Autónoma de Cataluña tiene competencia para establecer el impuesto regulado por la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, un tributo propio creado en ejercicio de la potestad tributaria de la Comunidad Autónoma de Cataluña, que resulta inconstitucional por vulnerar el bloque de constitucionalidad, concretamente el art. 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas –en adelante LOFCA– que, en la redacción vigente en el momento de formular el recurso, decía lo siguiente:

«Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma lo contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones Locales, de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.»

La argumentación del recurso se basa en la doctrina establecida por la STC 289/2000, de 30 de noviembre, porque considera que enjuició un impuesto similar, el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. En ésta se partió del concepto de materia imponible «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico», que es más amplio que el de hecho imponible porque «al hecho imponible –creación normativa– le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente generada, esto es, el elemento de la realidad que reportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto». Pero si bien la creación de un impuesto autonómico que grave la materia tributaria propia de un impuesto local es inconstitucional, la STC 289/2000, de 30 de noviembre, dijo que, en cada caso, era necesario examinar el verdadero objeto del impuesto autonómico, atendiendo a su estructura impositiva y con independencia de los objetivos que pretenda alcanzar, según su exposición de motivos y articulado y, por ello, el Abogado del Estado analiza cada uno de los elementos del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales impugnado.

El objeto del impuesto, según el artículo 2 de la ley recurrida, es «la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen» y, según el artículo 3, el impuesto queda afectado al fomento de medidas para la modernización del comercio urbano de Cataluña y a desarrollar planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales, siendo éstos los objetivos últimos o indirectos del impuesto autonómico.

El hecho imponible, aunque hace referencia al impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la forma del comercio urbano de Cataluña, recae realmente sobre la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales, entendiéndose por tales los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle, que tengan una superficie igual o superior a los 2.500 metros cuadrados. Por tanto, el hecho imponible está constituido por la explotación de grandes establecimientos comerciales que tengan una determinada superficie de venta mínima y la referencia al impacto que puedan ocasionar sobre el territorio, el medio ambiente o el comercio urbano no tiene ninguna eficacia sobre este elemento del impuesto, pues no se hace ninguna discriminación o regulación que permita considerar producido el hecho imponible en relación con tales circunstancias y tampoco grava otras instalaciones comerciales que puedan producir ese impacto.

El sujeto pasivo es la persona física o jurídica titular del gran establecimiento comercial individual, de modo que el obligado al pago es el titular del negocio comercial ubicado en una gran superficie, debido a que el hecho imponible se configura como la utilización de grandes superficies con fines comerciales. Y, finalmente, la base imponible se constituye por la superficie total del gran establecimiento comercial individual, expresada en metros cuadrados, dentro de la cual se incluye la dedicada a venta, almacén y aparcamiento.

El impuesto impugnado tiene como materia imponible la fuente de riqueza que se pone de manifiesto con la explotación de grandes establecimientos comerciales, en proporción a la superficie que ocupan, en definitiva la misma que se encuentra ya gravada por un impuesto local, que es el impuesto sobre actividades económicas, regulado en la Ley 39/88, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales –en adelante LHL– en cuyo art. 79 se dice que su hecho imponible «está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto», por tanto, el ejercicio del comercio en general estaría sometido a esta modalidad tributaria.

Tras realizar un análisis más profundo de este tributo, estudiando las tarifas del mismo, reguladas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990 y sus posteriores modificaciones, observa que en el grupo 661 incluye al «comercio mixto o integrado en grandes superficies», lo cual pondría de manifiesto la evidente y notoria coincidencia entre la materia imponible sujeta al impuesto sobre actividades económicas y la de la modalidad tributaria autonómica impugnada.

Además encuentra una coincidencia en otros elementos de los dos tributos. El primero de ellos es su hecho imponible, que es la explotación o utilización de grandes superficies comerciales. Si bien la definición gramatical en las dos normas no es idéntica, sin embargo, considera que el significado de ambas definiciones coincide, pues en un caso se habla de «utilización de grandes superficies con finalidades comerciales» y, en el otro, «comercio mixto o integrado en grandes superficies». El otro elemento coincidente es el sujeto pasivo, que es la persona que ejerce la actividad comercial, pues aunque la norma impugnada utiliza una expresión confusa, como es «el titular del gran establecimiento comercial individual», se está refiriendo a quién explota el centro o establecimiento comercial, que es quien realiza la actividad sujeta al impuesto sobre actividades económicas (IAE). En este sentido, debe tenerse en cuenta que la referencia del art. 8.3 de la ley recurrida a los «sujetos pasivos dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas», hace pensar que el legislador autonómico quiso designar como sujeto pasivo del impuesto al que realiza la actividad comercial. Observa una coincidencia en las bases imponibles, que es la superficie total dedicada a la actividad comercial y, para determinar su extensión, ambos impuestos incluyen la superficie dedicada a venta, almacenes y aparcamiento. La superficie total es el índice esencial para la determinación de la cuota y la forma de determinar la cuota también resulta coincidente, pues consiste en una cantidad por metro cuadrado de superficie, siendo más elevado el tipo de la norma autonómica que el del impuesto local, pues en aquella se establece en general 2.900 pesetas por metro cuadrado y en el impuesto sobre actividades económicas el más alto asciende a 270 pesetas.

Por todo ello, a la vista de los datos expuestos, el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales catalán incide o se superpone en la misma materia imponible que la del impuesto sobre actividades económicas, incurriendo en la prohibición prevista en art. 6.3 LOFCA.

Termina su escrito formulando una alegación subsidiaria para el caso de que este Tribunal Constitucional considere que el titular del gran establecimiento comercial sea el propietario de la instalación en lugar de quien lleva a cabo la actividad comercial, pues en este caso considera que la materia imponible gravada por el impuesto autonómico coincidiría con la del impuesto sobre bienes inmuebles –IBI–, que recae sobre los inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, categoría en la cual se incluyen también los grandes establecimientos comerciales. En ambos casos los impuestos se aplican sobre el valor de los bienes, si bien en el impuesto autonómico el índice que se utiliza para la valoración es la superficie total ocupada y en el IBI se utiliza el valor catastral, aunque ello no impediría considerar que coincide la materia impositiva, de modo que igualmente sería inconstitucional por incidir en la misma materia impositiva del impuesto sobre bienes inmuebles.

2. La Sección Primera de este Tribunal acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad, mediante providencia de 24 de abril de 2001, dando traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Parlamento y al Gobierno de la Generalitat de Cataluña, por conducto de sus Presidentes, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Asimismo acordó tener por invocado el art. 161.2 CE que, a su tenor, y según dispone el art. 30 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), produce la suspensión de la vigencia y aplicación de la disposición impugnada. Todo ello con publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se

cumplimentó en el «BOE» núm. 110, de 8 de mayo de 2001, con anuncio, además, de suspensión de la vigencia y aplicación de la referida Ley desde la fecha de presentación de la demanda para las partes legitimadas en el proceso y desde la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» para terceros) y en el «Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña».

3. La Letrada de la Generalitat de Cataluña, mediante escrito presentado en el registro de este Tribunal el día 4 de mayo de 2001, se personó en el procedimiento y solicitó una prórroga de ocho días en el plazo concedido para formular alegaciones. La Sección Primera, por providencia de 8 de mayo de 2001, acordó tenerla por personada en el procedimiento y concederle la prórroga solicitada.

4. Por escrito, registrado el día 14 de mayo de 2001, la Presidenta del Congreso de los Diputados comunicó a este Tribunal que la citada Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, con remisión del recurso a la Dirección de estudios y documentación de la Secretaría General. Con fecha de 18 de mayo de 2001, la Presidenta del Senado comunicó a este Tribunal el acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento, sin formular alegaciones, dando por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

5. El día 18 de mayo de 2001, presentó en el Registro General de este Tribunal su escrito de alegaciones el letrado del Parlamento de Cataluña. En el mismo, después de realizar una serie de consideraciones generales sobre la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, garantizada por el art. 133.2 CE, así como de sus límites, con particular referencia al contenido del art. 6.3 LOFCA, aborda el análisis del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, argumentando sobre la inexistencia de una identidad entre su ámbito material y el de otros impuestos locales.

Comienza destacando el carácter no meramente fiscal de este impuesto, no sólo porque así se exprese en el preámbulo de la ley que lo regula, sino porque constituye un elemento estructural del impuesto. Así lo demostraría que se afecten los recursos obtenidos al fomento de las medidas de modernización del comercio urbano en Cataluña y al desarrollo de planes de actuación en las áreas afectadas por los emplazamientos de los grandes establecimientos comerciales, y que la presión fiscal que genera se modula en función de las distintas variables que configuran las potenciales externalidades negativas que la implantación de grandes establecimientos comerciales produce, tanto en el sector de la distribución comercial como en la ordenación territorial y en el medio ambiente. Además el impuesto grava a sujetos en los cuales se pone de manifiesto una singular capacidad económica, directamente vinculada a la circunstancia de la utilización de grandes superficies, no sólo porque la ocupación de grandes extensiones denota por ella misma una capacidad económica, sino también porque facilita a los titulares un aumento notorio del volumen de operaciones y, por lo tanto, la adquisición de una posición dominante en el sector.

Una vez constatado el carácter extrafiscal del impuesto y que la finalidad del mismo se corresponde con materias sobre las que tiene competencia la Generalitat de Cataluña, concretamente en materias de ordenación de territorio (artículo 9.9), comercio interior (artículo 12.1.5) y protección del medio ambiente (artículo 10.1.6), todos ellos del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 1979, se analizan los elementos del impuesto para compararlos con los del Impuesto sobre actividades económicas y poder afirmar su falta de coincidencia.

Comienza por el hecho imponible, que sería distinto al del impuesto sobre actividades económicas, que aparece definido en el artículo 79 LHL como un impuesto sobre la actividad pero no sobre los medios utilizados en esta actividad, ya que la inexistencia de local no altera su hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas, mientras que en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales se requieren ambos componentes, que exista una actividad comercial y que se desarrolle en una gran superficie. Pero no considera admisible que bien la materia

imponible coincida con la del impuesto sobre actividades económicas o bien con la del impuesto sobre bienes inmuebles, dependiendo de quién sea el sujeto pasivo del impuesto, ya que ello conllevaría olvidar el conjunto de elementos que configuran la estructura del impuesto.

En relación con la alegada coincidencia con el grupo 661 de la tarifa del impuesto sobre actividades económicas (Real Decreto Legislativo 1175/1990) aclara que sería únicamente un grupo el que plantea una cierta coincidencia limitada en la materia imponible, pero no resultaría evidente y notoria. Tampoco coincidirían los hechos imponibles porque la tarifa del impuesto sobre actividades económicas no determina el hecho imponible, sino la cuota. La definición del hecho imponible del art. 79 LHL engloba múltiples actividades, algunas de las cuales ya se hallan gravadas por tributos cedidos a la Generalitat de Cataluña como es la venta de terrenos o de edificaciones, comprendida de los epígrafes 833.1 y 833.2 y coincidente con el objeto del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, sin que por ello coincidan sus hecho imponible. El «comercio mixto o integrado en grandes superficies» constituye el elemento determinante de la tarifa, y de la cuota del impuesto sobre actividades económicas, pero no su hecho imponible. Incluso si considerásemos que el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas se determina por lo establecido en la tarifa – aspecto que entraría en contradicción abierta con la precisión del art. 79.1 LHL, que establece el hecho imponible para todas las actividades económicas «se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto»–, la coincidencia entre impuesto sobre actividades económicas y impuesto sobre grandes establecimientos comerciales sería limitada. A título de ejemplo, de acuerdo con las notas que acompañan la tarifa del impuesto sobre actividades económicas, ésta cubre tanto el comercio al por mayor como al por menor, mientras que la primera modalidad no está contemplada en el hecho imponible del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. En un mismo sentido, a los efectos del impuesto sobre actividades económicas, las zonas ocupadas por terceros en virtud de cesión de uso o de cualquier otro título computan al efecto de la aplicación de la tarifa, mientras que el artículo 6 de la ley impugnada establece que «es sujeto pasivo, en calidad de contribuyente, la persona física o jurídica titular del gran establecimiento comercial individual definido por el artículo 4, con independencia de que esté situado o no en un gran establecimiento comercial colectivo. Se entiende por gran establecimiento comercial colectivo el definido por la normativa específica sobre equipamientos comerciales». De acuerdo con el art. 2 de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/2000, de 29 de diciembre, de equipamientos comerciales, los establecimientos de carácter colectivo se hallan integrados por un conjunto de establecimientos individuales situados en uno o diversos edificios, en los cuáles, con independencia que las actividades respectivas puedan ejercerse de una manera empresarial independiente, concurren todos o alguno de los elementos siguientes: acceso común desde la vía pública, de uso exclusivo o preferente de los establecimientos o de sus clientes, aparcamientos privados compartidos o servicios comunes para los clientes. En otro orden, en la tarifa del impuesto sobre actividades económicas, se excluyen los aparcamientos descubiertos, exclusión que no se produce en el impuesto objeto del presente proceso de inconstitucionalidad.

Tampoco existe identidad en el sujeto pasivo, el titular del gran establecimiento comercial, que no es el titular dominical del suelo o de las instalaciones. En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales el hecho imponible no se corresponde con la mera actividad, sino que ésta debe desarrollarse en un establecimiento con características determinadas, una gran superficie que es el elemento generador de las externalidades negativas. Por ello algunos establecimientos están exentos del impuesto cuando utilizan una gran superficie debido al tipo de producto que comercializan, como es el caso de los dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, lo cual pone de manifiesto que no es la actividad, por sí misma, el objeto gravado, sino el cómo se desarrolla la actividad en el caso de que existan alternativas menos gravosas socialmente.

En relación con la cuota establecida por la tarifa del impuesto sobre actividades económicas es fija en función de la superficie y con un límite del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada, la base imponible del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales se modula a través del establecimiento de la base liquidable, poniendo de manifiesto con contundencia la relación entre la estructura del tributo y su finalidad extrafiscal, ya que, como supuesto general, la base sobre la que deberá aplicarse el tipo de gravamen oscila hasta en un 40 por 100 en función de la ocupación de suelo, es decir, en función del impacto más directamente medioambiental de la forma como se ejerce la actividad. Y por otro lado, cuando se trata de establecimientos con una cierta especialización, cuyo impacto en relación con el comercio de trama urbana es menor, se produce una reducción del 60 por 100 de la base, lo que permite que, en función de ambos parámetros, la oscilación de la base se halle entre el 24 por 100 y el 100 por 100 de las superficies que determinan la base imponible.

La extrafiscalidad del tributo también se observa en la determinación de bonificaciones. El artículo 11.1 de la ley prevé una bonificación del 40 por 100 destinada a garantizar un trato más favorable a aquellos grandes establecimientos comerciales que, se hallen emplazados en zonas urbanas o periurbanas, que no se les pueda imputar directamente el mayor coste de mantenimiento de la red viaria pública o los costes sociales y medioambientales que el uso de vehículos privados comporta.

Por todo lo anterior, se concluye que el recurso de inconstitucionalidad habrá de ser desestimado.

6. Mediante escrito, presentado en el Registro General de este Tribunal el día 28 de mayo de 2001, la Letrada de la Generalitat de Cataluña, compareció en este Tribunal a los efectos de tener por personado al Gobierno de la Generalitat en el presente proceso constitucional y efectuar alegaciones, suplicando se dictase Sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

Alega, en primer lugar, que ninguno de los límites constitucionales que condicionan el poder tributario propio de las Comunidades Autónomas puede ser interpretado de tal manera que haga inviable su ejercicio y que, para valorar la tachas de inconstitucionalidad imputadas, es necesario analizar la jurisprudencia constitucional en relación con el art. 6.3 LOFCA, especialmente la contenida en las SSTC 37/1987 y 289/2000, en las que se distinguen los conceptos de hecho imponible y materia imponible, permitiendo la posibilidad de crear tributos con finalidades extrafiscales.

A continuación aborda la naturaleza extrafiscal del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Afirma que puede ser establecido por la Comunidad Autónoma en el marco de sus competencias, ya que se incardinaría dentro de las competencias en materia de comercio interior, ordenación del territorio y urbanismo, y protección del medio ambiente. Destaca que la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, fue acompañada de la aprobación de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/2000, de 29 de diciembre, de equipamientos comerciales que dio nueva regulación a los equipamientos comerciales, y que en su preámbulo justifica el impuesto por «las potenciales externalidades negativas que la implantación de grandes establecimientos comerciales produce tanto en el sector de la distribución comercial como en la ordenación territorial y en el medio ambiente», siendo su finalidad «la corrección y la compensación del impacto territorial que puede ocasionar el fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales» así como la atención a las necesidades de modernización y fomento del comercio integrado en trama urbana.

Enlazando con la finalidad extrafiscal, analiza el objeto o materia gravada por el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, que es el beneficio impropio del que gozan los grandes establecimientos comerciales por la existencia de costes no internalizados generados por su incidencia en el medio ambiente y el urbanismo, y por los costes sociales que provoca la desestructuración del pequeño comercio urbano. Considera que por su objeto, estructura y afectación de los ingresos, el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales se trata de un tributo extrafiscal, que lo diferencia

del impuesto sobre actividades económicas, un impuesto con finalidad fiscal, que grava una manifestación de riqueza, objeto o materia tributaria completamente distinta, el beneficio medio presunto anual de cualquier actividad económica hasta un máximo del 15 por 100, dejando totalmente al margen de las mencionadas deseconomías que grava el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Otros aspectos que distinguen ambos impuestos son la progresividad inversa de sus cuotas, la distinta valoración del elemento superficie, la especial atención del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales a las repercusiones medioambientales y urbanísticas, y en definitiva, por la distinta finalidad de ambos impuestos reflejado en cada elemento del tributo. Tras realizar una amplia cita de los preceptos que regulan ambos impuestos, en términos análogos a los expuestos por el letrado del Parlamento de Cataluña, señala la falta de coincidencia de materia imponible, hecho imponible y sujeto pasivo de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales y sobre actividades económicas.

A la misma conclusión llega respecto del impuesto sobre bienes inmuebles, debido a que el hecho imponible se define en la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales no por la titularidad del inmueble, sino por la peculiar actividad que en él se realiza, tomando relevancia la dimensión del espacio de ventas por su relación con el objeto del tributo autonómico, directamente vinculado con las muy particulares características de la explotación y las deseconomías que provoca. En coherencia con lo anterior, el contribuyente será el titular de la explotación de la gran superficie comercial, pues ése es el sujeto que la utiliza para la finalidad de venta minorista y el que percibe el beneficio impropio de las externalidades no asumidas, independiente del título jurídico que permita la utilización del suelo y las instalaciones.

Termina su escrito refiriéndose a los preceptos que regulan las exenciones, la base imponible, el tipo y la cuota del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, que también vendrían a configurar la distinta estructura del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y del impuesto sobre actividades económicas, tras cuyo análisis concluye que resulta manifiesto que la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, contiene en cada apartado de su estructura impositiva elementos que vinculan su finalidad extrafiscal con la realidad tributaria que regula, de forma que grava sólo la venta minorista en grandes establecimientos [arts. 4.3 y 7.2 a)], porque sólo en ellos concurre el afectar a la trama comercial urbana, al urbanismo y al medio ambiente. Con dicha finalidad, se incentiva el uso de transporte público (artículo 11), la verticalidad de la gran superficie y el ahorro de suelo (artículo 8.2), y se afectan los ingresos del tributo a las inversiones sociales que lo justifican (art. 3). Tal y como contemplaba la propia STC 289/2000, la afectación del impuesto a las finalidades extrafiscales que lo justifican es, a la vez, una prueba y un efecto de la verdadera existencia de dichos fines extrafiscales que configuran la materia u objeto del impuesto, y que pretenden reintegrar a la sociedad, vía impuesto, una parte que compense los gastos públicos que produce el fenómeno de las grandes superficies. El objeto del tributo, que tiene fiel reflejo en su estructura, cierra el ciclo con la afectación de los ingresos en coherencia con su fundamento, distanciándose así, de manera irremediable, de otros tributos locales con finalidad fiscal, y no instrumental de las competencias que los entes públicos tienen encomendadas, respetando en todo caso el límite a los tributos propios autonómicos previsto en el art. 6.3 LOFCA.

7. Solicitado por las representaciones procesales del Parlamento y del Gobierno de Cataluña en su escrito de alegaciones el levantamiento de la suspensión de la vigencia y aplicación de la ley impugnada, mediante providencia de la Sección Primera de este Tribunal de 5 de junio de 2001 se acordó oír al abogado del Estado en el plazo de cinco días para que expusiese lo que estimase procedente acerca de dicha pretensión. Evacuado el trámite conferido, el Abogado del Estado mediante escrito registrado en este Tribunal con fecha de 12 de junio de 2001, suplicó que se acordase el mantenimiento de la misma. Por Auto de 3 de julio de 2001, se llevó a efecto el levantamiento de la suspensión de la ley autonómica impugnada.

8. El 15 de marzo de 2011 el Pleno acordó, de conformidad con lo dispuesto en el art. 84 LOTC, oír a las partes personadas, por el término de diez días, para que alegasen sobre la incidencia que, en la pervivencia del presente recurso, pudiera tener la modificación del art. 6.3 LOFCA en virtud de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

9. El 31 de marzo de 2011 presentó su escrito de alegaciones el Abogado del Estado considerando que deberá declararse la pérdida de objeto del recurso, dado que la Ley Orgánica 3/2009, de 18 diciembre, modificó el art. 6.3 LOFCA en el sentido de pasar a referir las reglas de incompatibilidad que contiene al hecho imponible, en lugar de a la materia imponible, y fijando respecto de los tributos locales, una delimitación similar a la prevista para los tributos estatales. En definitiva, la reforma de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas vendría a suponer una minoración de la limitación de la potestad de las Comunidades Autónomas para la creación de tributos propios en relación con el espacio fiscal de los tributos locales, tal como se señala en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre; en la memoria justificativa del proyecto normativo previo a la mencionada ley; en el acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, apartado 4.4.9; y, finalmente, en el dictamen del Consejo de Estado número 2099-2010, referido al impuesto andaluz sobre depósitos de clientes en entidades de crédito. Y todo ello le lleva a concluir que la regulación del impuesto contenida en la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales no vulnera lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, lo que conduce a afirmar la pérdida de objeto del presente recurso, sin que pueda entenderse que persista su inconstitucionalidad.

10. En sentido contrario se han manifestado tanto el Letrado del Parlamento de Cataluña como el Abogado de la Generalitat de Cataluña, en sus escritos registrados respectivamente los días 29 y 30 de marzo de 2011. Ambos coinciden en afirmar que la modificación legal no ha supuesto la pérdida de objeto del presente recurso y que, tanto antes como después de la reforma del art. 6.3 LOFCA, el impuesto impugnado resultaba plenamente constitucional.

El letrado del Parlamento de Cataluña considera que la nueva redacción del art. 6.3 LOFCA viene a reafirmar los argumentos aportados en su día, pero añade que el Abogado del Estado en su escrito de interposición también había manifestado que el hecho imponible del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales coincidía con el del impuesto sobre actividades económicas, lo que conllevaría que la modificación del art. 6.3 LOFCA no desvanecería las dudas sobre la inconstitucionalidad entonces alegada. A ello añade que el Real Decreto 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprobó el reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, fue recurrido ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, así como numerosos actos de aplicación de la ley impugnada, hallándose dichos procedimientos judiciales en suspenso. Por todo ello concluye que la modificación del art. 6.3 LOFCA operada por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, no afecta a la pervivencia del presente recurso de inconstitucionalidad.

11. Por su parte el Abogado de la Generalitat sostiene que, al tratarse de un proceso constitucional con contenido competencial, para poder apreciar una eventual pérdida de objeto no basta con la extinción o modificación de la norma, ya sea de aquella impugnada o bien de aquella otra que se configura como un marco legal de necesaria observancia, sino que dependerá de la incidencia real que sobre el mismo tenga la modificación de la norma, pues lo relevante es si con esa modificación cesa o pervive la controversia. A ello se añade que deben considerarse vivas las controversias cuando dejen subsistentes o irresueltas las cuestiones debatidas y las partes mantengan interés en encontrar respuesta a sus pretensiones. En definitiva resulta oportuno y necesario un pronunciamiento del este Tribunal Constitucional para poner fin no sólo a esta controversia sino a los litigios promovidos en la jurisdicción ordinaria con motivo del desarrollo reglamentario y aplicación de la ley impugnada.

Por lo que respecta al nuevo contenido del art. 6.3 LOFCA considera que no afecta a la validez del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales ni a la corrección de la ley que lo creó, ya que siempre respetó las prescripciones de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas. Termina advirtiendo que resulta oportuno un pronunciamiento expreso de este Tribunal sobre la controversia en los términos en que fue planteada en su momento pues cualquier respuesta que se base en un marco normativo posterior dejaría sin resolver las dudas sobre el objeto principal de los recursos contenciosos y llevaría a plantear futuras cuestiones de inconstitucionalidad.

12. Por providencia de 5 de junio de 2012 se señaló el día 5 del mismo mes y año para deliberación y votación de la presente Sentencia

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de inconstitucionalidad fue promovido por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, al considerar que el impuesto autonómico vulneraba el art. 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), por someter a gravamen la misma materia imponible que el impuesto local sobre actividades económicas y, como pretensión subsidiaria, que el impuesto sobre bienes inmuebles, sin que en la legislación sobre régimen local existiese una habilitación para ello.

La Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, objeto en su totalidad del presente recurso de inconstitucionalidad, ha creado un impuesto propio de Cataluña que grava, según expresa su art. 2, «la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen». Este tributo propio se dictó al amparo de los arts. 44.1 y 50 del Estatuto de Autonomía de Cataluña de 1979 y representa el ejercicio de las competencias de la Comunidad Autónoma de Cataluña recogidas en los arts. 203.5, 202.3 a) y 203.1 del Estatuto de Autonomía de Cataluña aprobado por la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio.

Con posterioridad a la interposición del presente recurso, el legislador orgánico ha modificado el art. 6.3 LOFCA, mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, y este cambio legislativo, nos sitúa en un escenario jurídico diferente al existente en el momento en que se interpuso el recurso de inconstitucionalidad, debido a que el legislador estatal ha realizado una modificación de la prohibición que venía limitando la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas para el establecimiento de tributos propios, en el ejercicio de la competencia que deriva del art. 157.3 en relación con los arts. 133.1 y 149.1.14, todos de la Constitución Española, pues antes de la reforma, no podía recaer «sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales», mientras que con la redacción vigente estos tributos «no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales».

Al ser doctrina reiterada de este Tribunal que el bloque de la constitucionalidad que ha de servir de canon para el enjuiciamiento de la ley, en esta clase de recursos es el efectivamente existente en el momento de procederse a la resolución del proceso constitucional que se hubiese entablado (por todas STC 14/1998, de 22 de enero, FJ 2) resulta necesario determinar el alcance que, sobre el objeto del presente proceso constitucional, haya podido tener que la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, haya dado una nueva redacción a la prohibición regulada en el art. 6.3 LOFCA.

2. El artículo 84 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) faculta a éste para que, en cualquier tiempo anterior a su decisión, pueda comunicar a los comparecidos en el proceso constitucional la eventual existencia de otros motivos distintos de los alegados con relevancia para acordar lo procedente sobre la admisión o inadmisión y, en su caso, sobre la estimación o desestimación de la pretensión constitucional. Este mismo precepto establece un plazo para que las partes personadas se pronuncien sobre la cuestión suscitada. La apertura del trámite del art. 84 LOTC ha determinado que el Abogado del Estado haya considerado procedente declarar la desaparición de su objeto, si bien las otras partes personadas, la Generalitat de Cataluña y el Parlamento de Cataluña, coinciden en afirmar la pervivencia del mismo.

La desaparición sobrevenida del objeto del proceso, aunque no contemplada expresamente en el art. 86.1 LOTC, ha sido admitida por este Tribunal como forma de terminación de los distintos procesos constitucionales, si bien, según reiterada doctrina constitucional, no cabe dar una respuesta unívoca y general a la cuestión relativa a los efectos que una derogación, pérdida de vigencia o modificación de una disposición legal pueda tener sobre una eventual desaparición del objeto del proceso, debiendo distinguirse entre la cuestión de inconstitucionalidad, el recurso de inconstitucionalidad y los procesos constitucionales de naturaleza competencial, y no pudiendo resolverse apriorísticamente en función de criterios abstractos o genéricos (STC 134/2004, de 22 de julio, FJ 3).

En el presente proceso, como ya hemos dicho, se impugna la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, que estableció el impuesto sobre grandes superficies comerciales, un tributo propio de la Comunidad Autónoma, creado al amparo de los arts. 133.2 y 157.1 b) CE, por incumplir, según se alega, lo establecido en el art. 6.3 LOFCA.

La representación procesal del Parlamento y de la Generalitat de Cataluña, consideran que la modificación del contenido de la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA no afecta a la pervivencia del recurso de inconstitucionalidad, porque no desvanece las dudas sobre la constitucionalidad de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, debido a que, en su escrito de interposición del recurso de inconstitucionalidad, el Abogado del Estado también manifestó que el hecho imponible del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales coincidía con el del impuesto sobre actividades económicas. Procede entonces analizar principalmente si el tributo autonómico impugnado traspasa el límite a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas fijado en el vigente art. 6.3 LOFCA por «recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales».

3. Resulta conveniente comenzar delimitando el canon de interpretación del nuevo artículo 6.3 LOFCA tomando como punto de partida la doctrina sobre otro precepto perteneciente al mismo bloque de la constitucionalidad, el art. 6.2 LOFCA, debido a que, tras la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, ambos preceptos emplean inicialmente la misma literalidad, expresando que «[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por ... el Estado» (art. 6.2 LOFCA) y «los tributos locales» (art. 6.3 LOFCA). Y habíamos dicho que «la LOFCA, en su art. 6, condiciona el ejercicio de los tributos propios a dos límites ineludibles, los cuales, cabe adelantar, inciden de forma importante en la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer un sistema de tributos propios como consecuencia de la ocupación de la riqueza gravable tanto por los tributos estatales como por los locales» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4).

Precisamente la intención del legislador orgánico cuando ha dado nueva redacción al art. 6.3 LOFCA ha sido, como se colige del apartado V del preámbulo de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, asimilar los límites establecidos en estos dos preceptos, pues dice que la reforma ha pretendido «clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas» y «[p]ara ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales». Este

precepto fue aprobado sin debate ni enmiendas, dado que el proyecto de la Ley Orgánica respetó los términos en los que se había pronunciado el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en cuyo seno se adoptó el punto 4.4.9. del acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, cuyo contenido fue el siguiente: «Aunque los tributos propios no forman parte del Sistema de Financiación, para mayor seguridad jurídica sobre las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las EE.LL, se propone revisar los límites actualmente existentes en la LOFCA para la creación de los tributos propios por las CC.AA. lo que también podría ampliar el espacio fiscal de las CC.AA». «Para ello y para evitar los habituales conflictos constitucionales actuales, se acuerda revisar el art. 6.3 LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales». «En cualquier caso, es necesario mantener algún parámetro de coordinación general, como limitar los tributos que afecten a la unidad de mercado».

Ya desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, abordamos el contenido del art. 6.2 LOFCA, y entonces comenzábamos diciendo que no procedía identificar los conceptos de materia imponible y hecho imponible, porque ello conduciría a «una interpretación extensiva del art. 6.2 LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene». A este respecto, señalamos también que «el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; y 186/1993, de 7 de junio, FJ 4), es decir, es el acto o presupuesto previsto por la Ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria. Por el contrario, “por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico”. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. En suma, al “hecho imponible” –creación normativa– le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto.» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 168/2004, de 5 de octubre, FJ 6; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; y ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 6).

Aplicando esta doctrina al vigente art. 6.3 LOFCA es posible afirmar, como hacíamos entonces, que este precepto no tiene por objeto impedir que las Comunidades Autónomas establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por los tributos locales, sino que prohíbe, en sus propios términos, la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente, es decir, que «la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4), lo cual provoca la necesidad de analizar el modo en que el legislador articula, en cada caso, el hecho imponible. En definitiva, para determinar si se ha producido esa duplicidad de hechos imponibles prohibida en el art. 6.3 LOFCA, al ser éste un concepto estrictamente jurídico, será necesario partir de la redacción que los legisladores autonómico y estatal ha dado al hecho imponible de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales y sobre actividades económicas, por ser los impuestos que ahora ocupan nuestra atención.

4. Conviene recordar que las partes en sus escritos lo que suscitan es, en síntesis, que la definición gramatical de los hechos imposables en las dos normas reguladoras es similar, pero no idéntica; que la coincidencia de hechos imposables, de llegar a afirmarse, no es total sino que se limita a un grupo de actividades económicas; que la superposición no se sitúa en el hecho imponible sino, en su caso, en la regulación de las tarifas; y que el impuesto tiene una triple finalidad extrafiscal.

Responder estas cuestiones requiere, en primer lugar, tener en cuenta que este Tribunal Constitucional en otras ocasiones ha afirmado que el argumento decisivo para llevar a cabo el análisis constitucional de una norma no puede hacerse depender de los términos que el legislador, a su discreción, haya utilizado, ya que «las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas» [SSTC 269/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4; 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 6 b); 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 5; 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 121/2005, de 10 de mayo, FJ 6; y 73/2011 de 19 de mayo, FJ 4]. Por ello no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imposables de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imposables de ambos impuestos [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; y 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A)]. Asimismo, para analizar la regulación del hecho imponible, hemos de tomar en consideración no sólo el precepto que el legislador ha dedicado nominalmente a regular este elemento, sino abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada, dado que «el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» (por todas, SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5) o los supuestos de no sujeción y exención. Así lo hemos hecho en otras ocasiones con motivo del examen del cumplimiento del principio de reserva de ley en materia tributaria, ya que cuando la regulación del hecho imponible resulta escasa o poco clarificadora sólo es posible controlar si una ley regula suficientemente el hecho imponible atendiendo a la regulación de otros elementos del tributo que encuentren una conexión con el mismo [SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 d); y 73/2011 de 19 de mayo, FJ 5]. En definitiva, nuestro análisis sobre la coincidencia de hechos imposables podrá no ceñirse estrictamente a la definición del hecho imponible que realiza el legislador sino ampliarse a otros preceptos legales cuando sea necesario para controlar el cumplimiento del art. 6.3 LOFCA.

Finalmente, en lo que se refiere a la alegada finalidad extrafiscal del tributo, desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, dijimos que «constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter» [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)]. El tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, de modo que el legislador puede «configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4). Partiendo de esta doctrina, otro de los criterios que podría ser útil para distinguir los hechos imposables de dos impuestos es si su finalidad es básicamente fiscal o extrafiscal, pues a diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal «la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada,

sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación. Ahora bien, ni la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo es suficiente para salvar el obstáculo del art. 6.3 LOFCA, ni tampoco basta, a los efectos de distinguir sus hechos imponible, con incorporar a un impuesto primordialmente fiscal una finalidad extrafiscal adicional. La finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas [STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 B)].

5. Como hemos anticipado, suscitan las partes personadas en sus escritos que la definición de los hechos imponible utilizada por las dos normas reguladoras, en un caso, se refiere a la «utilización de grandes superficies con finalidades comerciales» y, en otro, al «comercio mixto o integrado en grandes superficies». Acabamos de expresar que la falta de identidad producida en la literalidad de las normas sometidas a examen no es criterio suficiente para entender que dos impuestos sean intrínsecamente diferentes sino que, por el contrario, la distinción surgirá una vez se tomen en consideración las circunstancias seleccionadas por el legislador para dar lugar a los hechos imponible de ambos impuestos [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; y 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A)].

El hecho imponible del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales aparece regulado por el art. 4 de la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, como la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña (art. 4.1). Se entiende por utilización de grandes superficies con finalidades comerciales la que llevan a cabo los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle (art. 4.2), y son grandes establecimientos comerciales individuales los que disponen de una superficie de venta igual o superior a los 2.500 metros cuadrados (art. 4.3).

Si atendemos a la literalidad de este precepto, el presupuesto previsto por el legislador autonómico, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria, es la utilización de una superficie de venta igual o superior a 2.500 metros, con finalidad comercial, que llevan a cabo los establecimientos comerciales individuales, dedicados a la venta al detalle. Pero la redacción dada por el art. 4 del elemento objetivo del hecho imponible, hace dudar de si lo realmente gravado es la titularidad de un inmueble, con unas determinadas dimensiones y destinado a la realización de una actividad comercial, o si, por el contrario, lo es la realización de la propia actividad comercial de venta de productos al por menor en sí misma, cuando ésta se lleve a cabo de forma individual y utilizando grandes superficies de venta.

Las dudas se despejan atendiendo a otros preceptos que vienen a complementar la regulación del hecho imponible, como son la referente al elemento subjetivo del hecho imponible, contenida en el art. 6 de la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, el cual establece que contribuyente es «la persona física o jurídica titular del gran establecimiento comercial individual definido en el art. 4»; al art. 2 de la misma ley, donde se expresa que el impuesto grava «la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen»; y la contenida en el art. 5, que se refiere a la relación de aquellos grandes establecimientos comerciales individuales cuya actividad está exenta del impuesto, que son los dedicados a la jardinería, venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales.

Por consiguiente si, como decíamos en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4, el hecho imponible «es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria» y quien realiza el hecho imponible es el titular del gran establecimiento comercial individual y no del inmueble –lo cual asimismo lo distingue del impuesto sobre bienes inmuebles–, la manifestación de capacidad económica gravada es la que concurre en determinados grandes establecimientos comerciales individuales y las exenciones se establecen en función del tipo de productos vendidos, es posible concluir que lo gravado por el impuesto autonómico es la realización de un tipo específico de actividad comercial individual, de venta de productos al por menor o al detalle, mediante grandes superficies de venta, y no la mera titularidad o el uso de los inmuebles en los cuales se desarrolla dicha forma de comercio.

Por su parte el art. 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, establece que el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas «está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto». Los sujetos pasivos son las personas naturales o jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible, fijándose en el art. 84 la cuota tributaria que vienen obligados a abonar. De acuerdo con el art. 85 de la misma norma, las tarifas del impuesto, en las que se fijan las cuotas mínimas, así como la instrucción para su aplicación, se aprueban por real decreto legislativo del Gobierno, pero las cuotas tributarias se determinan en función del beneficio medio presunto de la actividad gravada (base cuarta del art. 85.1) (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4; y ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7).

6. De la configuración legal de ambos impuestos se desprende que el impuesto local sobre actividades económicas es un tributo directo, real, objetivo, periódico y «con una finalidad fiscal, como es la de allegar medios económicos a las haciendas locales para financiar su gasto público, gravando el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto» (ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7). Como concluíamos en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4, el impuesto pretende gravar la capacidad económica que se concreta en la riqueza potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica, de manera que las cuotas tributarias derivadas de aplicar las tarifas del impuesto se exigen en función de esa riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural.

Por su parte el impuesto autonómico de Cataluña sobre grandes establecimientos comerciales también es un tributo directo, real, objetivo y periódico, que grava únicamente un concreto tipo de actividad empresarial, la realizada por grandes establecimientos comerciales individuales de venta al detalle, siempre que se lleve a cabo utilizando grandes superficies, esto es, superficies de venta iguales o superiores a los 2.500 metros cuadrados. Ello supone que la actividad de comercio al por menor, realizada por los grandes establecimientos comerciales individuales, resulta gravada simultáneamente por ambos impuestos, y así se desprende no sólo del citado art. 78.1 de la Ley reguladora de las haciendas locales, precepto que se limita a regular un hecho imponible genérico, comprensivo de todo tipo de actividades económicas, sino del análisis de la clasificación de esas actividades económicas, detallada en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que aprueba las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas, que contiene un tipo de actividad económica, concretamente dentro del grupo 661 correspondiente al «comercio mixto o integrado en grandes superficies», en el cual aparecen dos epígrafes, el 661.1, referido al «comercio en grandes almacenes, entendiéndose por tales aquellos establecimientos que ofrecen un surtido amplio y, en general, profundo de varias gamas de productos (principalmente

artículos para el equipamiento del hogar, confección, calzado, perfumería, alimentación, etc.), presentados en departamentos múltiples, en general con la asistencia de un personal de venta, y que ponen además diversos servicios a disposición de los clientes»; y el 661.2, relativo al «comercio en hipermercados, entendiéndose por tales aquellos establecimientos que ofrecen principalmente en autoservicio un amplio surtido de productos alimenticios y no alimenticios de gran venta, que disponen, normalmente, de estacionamientos y ponen además diversos servicios a disposición de los clientes».

Una primera comparación de la regulación del hecho imponible de ambos impuestos permite concluir que nos encontramos ante dos impuestos, uno general, que afecta a todo tipo de actividades económicas, por su mero ejercicio, y que grava la riqueza potencial que se pone de manifiesto con el ejercicio de una actividad económica, de cualquier tipo y en cualquier circunstancia, y otro impuesto específico, que grava únicamente a determinadas actividades comerciales, las ejercidas por las grandes superficies comerciales individuales, que venden determinados productos, al por menor o al detalle, si bien configurando su actividad de un modo tal que se distinguen del resto de actividades comerciales, no por cuestiones de mera organización interna, sino por su repercusión sobre el consumo, la ordenación del territorio y el medio ambiente. Sin embargo estas diferencias entre los hechos imponibles de los impuestos examinados no son suficientes para entender superada la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA.

7. Hemos dicho que la comparación de los preceptos dedicados a regular los elementos cuantitativos de estos dos impuestos también es un criterio susceptible de ser utilizado para distinguir sus hechos imponibles. Ambos impuestos recurren a la técnica de calcular su cuota fijando una cantidad por metro cuadrado de superficie del establecimiento comercial pero no computan la superficie de una forma idéntica. Es cierto que la superficie constituye, tanto en la ley autonómica como en la estatal, el parámetro que sirve para cuantificar la capacidad económica sometida a gravamen, pero los elementos tomados en consideración por ambos legisladores para realizar el cómputo no son los mismos.

En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la base imponible está constituida por «la superficie total del gran establecimiento comercial individual expresada en metros cuadrados» (art. 7) entendiéndose por superficie total la suma de la superficie de venta; la destinada a almacenes, talleres, obradores y espacios de producción; y la superficie de aparcamiento, sobre la cual se aplican diversos coeficientes reductores, así como un mínimo exento de 2.499 metros. Después se calcula la base liquidable, aplicando un coeficiente reductor sólo a los establecimientos que ocupen una superficie de terreno en horizontal inferior a 10.000 metros cuadrados, que es de 0,6 si la superficie es menor a 5.000 metros cuadrados y de 0,8 si está entre 5.000 y 10.000 metros cuadrados (art. 8), cuyo objeto es reducir la base imponible de aquéllos grandes establecimientos que se dispongan en varias plantas, ocupando menos terreno. Finalmente la cuota se obtendrá multiplicando los metros cuadrados resultantes por de 17,429 €.

En el impuesto sobre actividades económicas la superficie constituye un elemento fijo que elige el legislador como índice de riqueza en relación con este concreto sector económico. Esta elección tiene su origen en que la superficie comercial aparecía previamente gravada por el impuesto local de radicación, que fue derogado con la entrada en vigor del impuesto sobre actividades económicas. En realidad el impuesto sobre actividades económicas es un tributo que, al igual que otros impuestos «grava rentas presuntas que se ponen de manifiesto en el ejercicio de actividades económicas», y en el cual se prevé su cuantificación en función de la intensidad en la realización del hecho imponible, del tiempo efectivo de ejercicio de la actividad económica (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4), de modo que se presume, como regla general, que cuando una empresa de venta al por menor tiene una mayor superficie de venta el rendimiento económico de la misma también lo será, sin perjuicio de que puedan existir otras actividades también objeto de gravamen en que la superficie no constituya un índice de riqueza.

En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizado para cuantificar el tributo, sino que sirve también para calificar el tipo de actividad gravada, y así identificar los sujetos pasivos que, a los efectos del impuesto, son grandes establecimientos comerciales. El elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho imponible, pues sólo el ejercicio de éste determinado tipo de actividad es lo que ha querido gravar el legislador, porque considera que produce un impacto negativo sobre el medio ambiente, el territorio y el comercio tradicional. En definitiva, es dicho impacto negativo derivado de la mera existencia de estos grandes establecimientos comerciales individuales lo que pretende desincentivar el legislador autonómico con el pago de un impuesto, independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener, es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esta concreta actividad empresarial, sirviendo la recaudación del propio tributo para compensar «el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales» y atender a «las necesidades de modernización y fomento de comercio integrado en trama urbana», según consta en la exposición de motivos de la ley, razón por la cual el art. 3 de la misma afecta el producto de dicha recaudación al «fomento de medidas para la modernización del comercio urbano» y al «desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales».

De cuanto acabamos de señalar se desprende, además y finalmente, que el tributo tiene, aunque sea parcialmente, una finalidad extrafiscal, lo que no puede dejar de tenerse en cuenta a la hora de establecer sus diferencias, tanto con el impuesto de actividades económicas como con el impuesto sobre bienes inmuebles.

En conclusión, la comparación de las bases imponibles del impuesto autonómico controvertido y el impuesto sobre actividades económicas, una vez puesta en relación con sus hechos imponibles, aporta unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA, lo cual conduce a desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad, sin que sea preciso un pormenorizado análisis de las diferencias, por otro lado evidentes, entre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el impuesto sobre bienes inmuebles, habida cuenta de que, como se anticipó en su momento, el Abogado del Estado sólo lo formula de manera subsidiaria, para el caso de que se considere que el titular del gran establecimiento comercial sea el propietario del inmueble, circunstancia que, como hemos visto anteriormente, no se produce.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a cinco de junio de dos mil doce.—Pascual Sala Sánchez.—Javier Delgado Barrio.—Elisa Pérez Vera.—Ramón Rodríguez Arribas.—Manuel Aragón Reyes. Pablo Pérez Tremps.—Francisco José Hernando Santiago.—Adela Asua Batarrita.—Luis Ignacio Ortega Álvarez.—Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.—Firmado y rubricado.