

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

4823 *Pleno. Sentencia 53/2014, de 10 de abril de 2014. Cuestión de inconstitucionalidad 3142-2007. Planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias respecto del artículo 21 de la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: constitucionalidad del precepto legal autonómico que establece el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Enrique López y López y don Ricardo Enríquez Sancho, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3142-2007, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, respecto del artículo 21 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, por el que se crea el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, por posible vulneración de los art. 133.2 CE, en relación con el art. 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, del art. 38 CE, así como de los arts. 14, 31.1 y 9.3 CE. Han comparecido el Abogado del Estado y la Letrada del Principado de Asturias, en la representación que ostentan, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente la Magistrada doña Encarnación Roca Trías, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El día 9 de abril de 2007 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal un escrito de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 20 de marzo del 2007, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucional en relación el artículo 21 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los presupuestos generales para 2003 (en adelante, Ley 15/2002), por el que se crea el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, por posible vulneración del art. 133.2 CE en conexión con el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), que viene a delimitar el derecho de las Comunidades Autónomas a exigir tributos a los hechos imponibles no gravados por el

Estado o a las materias que no se hallen reservadas a las corporaciones locales; del art. 38 CE, que reconoce la libertad de empresa y de los arts. 14, 31.1 y 9.3 CE, en la medida que recogen los principios de igualdad y seguridad jurídica.

a) La presente cuestión de inconstitucionalidad trae causa del recurso contencioso-administrativo núm. 1395-2003, interpuesto en su día por la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución contra la resolución de la Consejería de Hacienda del Principado de Asturias de 3 de julio de 2003, por la que se aprobó el modelo de declaración, alta, modificación y baja en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. En la demanda se hizo referencia al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra el artículo 21 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, al que correspondió el núm. 1819-2003, admitido a trámite por providencia de este Tribunal Constitucional de 8 de abril de 2003 («BOE» de 23 abril), fundada, entre otras razones, en la inconstitucionalidad, por diversos motivos, de dicho precepto legal, solicitando de la Sala el planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad.

b) Concluido el proceso, se dictó providencia de 26 de enero de 2006, acordando la suspensión hasta tanto se resolviera el recurso de inconstitucionalidad formulado contra la Ley de la que dependía la validez del acto recurrido. Esta providencia fue recurrida en súplica por la actora y el recurso fue estimado mediante Auto de 10 de marzo de 2006, que señalaba el 29 del mismo mes para votación y fallo. Por providencia de 30 de marzo de 2006 se acordó, con suspensión del plazo para dictar sentencia oír «a las partes y al Ministerio Fiscal por término común de diez días sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad».

c) El Fiscal, por escrito de 3 de abril de 2006, manifestó que existían motivos suficientes para la presentación de la cuestión de inconstitucionalidad. La parte actora en el proceso contencioso-administrativo alegó, mediante escrito presentado el 7 de abril de 2006, sobre la concurrencia de los elementos necesarios o exigibles para el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad y, finalmente la Letrada del Principado de Asturias, por escrito de fecha 7 de abril de 2006, entendió improcedente su planteamiento, teniendo en cuenta que la norma combatida en dicho recurso no sería la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, sino únicamente la resolución de 3 de julio de 2003, mediante la cual se aprueba por la Ilma. Sra. Consejera de Hacienda el modelo de alta, modificación y baja a efectos de la posterior gestión del impuesto.

d) Por Auto de 20 de abril de 2006 se elevó cuestión de inconstitucionalidad, que fue registrada en este Tribunal Constitucional el 12 de mayo de 2006, con el número 5267-2006. Por providencia de 12 de diciembre de 2006 la Sección Tercera de este Tribunal Constitucional acordó oír al Fiscal General del Estado que presentó su escrito de alegaciones el 15 de enero de 2007, interesando su inadmisión de conformidad con lo dispuesto en el art. 37.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), al entender que resultaba notoriamente infundada.

e) Mediante ATC 50/2007, de 13 de febrero, se inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad por haber incurrido la Sala que planteó la cuestión en deficiencias en el momento de abrir el trámite de audiencia del art. 35.2 LOTIC, mediante la providencia de 30 de marzo de 2006, de dicha Sala, ya que no se precisaron ni el precepto legal sobre cuya constitucionalidad albergaba dudas el órgano judicial ni las normas de la Constitución que consideraba vulneradas.

f) Con fecha 28 de febrero de 2007, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias dictó, en el referido recurso, nueva providencia por la que acordó, con suspensión del plazo para dictar Sentencia, la audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal por término común e improrrogable de diez días, a los efectos del artículo 35.2 LOTIC, sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 21 de la Ley 15/2002, de 27

de diciembre, de la Junta General del Principado de Asturias de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, por la posible vulneración de los artículos 9.3, 31.1, 38 y 133.2 de la Constitución.

La Letrada del Principado de Asturias presentó su escrito, en el que insistió sobre la improcedencia de su planteamiento debido a que la norma combatida no es la Ley 15/2002.

La parte recurrente presentó un escrito examinando las lesiones constitucionales que se imputan a la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 15/2002 e indicando que las mismas persistirían tras la modificación introducida 6/2004 de 28 de diciembre, de acompañamiento a los presupuestos generales para 2005. Centra su argumentación en relación con la vulneración del art. 6.3 LOFCA en la doble imposición de materias imponibles producida entre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), si bien también reproduce esta tacha de inconstitucionalidad respecto del impuesto sobre actividades económicas (IAE) y justifica estas dudas en las deficiencias de técnica legislativa que se producen en la redacción de la norma impugnada, que provoca dudas sobre lo que realmente pretende gravar el legislador asturiano, si la propiedad del inmuebles en que se desarrolla la actividad o el propio ejercicio de la misma, dado que en ningún momento se somete a gravamen ninguna de las actividades que provocan los fines extrafiscales expresados por el legislador en el preámbulo de la Ley 15/2002. Sostiene asimismo la inconstitucionalidad por vulneración de la libertad de empresa, por ausencia de título habilitante del Principado de Asturias en materia de defensa de la competencia, ya que el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales es una medida intervencionista restrictiva y distorsionadora de la competencia. En su escrito toma como punto de referencia de su argumentación el dictamen del Consejo de Estado 1743/2003, de 19 de junio de 2003 y el informe del Tribunal de Defensa de la Competencia de 8 de mayo de 2001, cuya copia acompaña. Termina su escrito ratificándose en la vulneración de los principios de generalidad, igualdad y justicia tributaria y retomando las deficiencias en la redacción de la norma que conducen asimismo a la vulneración del art. 9.3 CE.

Evacuadas también las alegaciones del Fiscal favorables al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en fecha 20 de marzo de 2007, la Sala dictó Auto por el que acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad ante este Tribunal Constitucional, respecto del artículo 21 de la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, por si pudiera reputarse contrario a los artículos 9.3, 31.1, 38 y 133.2 de la Constitución.

g) En el Auto de planteamiento de la cuestión razona el órgano judicial, en síntesis, en los siguientes términos:

Precisa, con carácter previo, que el precepto legal sobre el que se suscita la cuestión es el art. 21 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, en su redacción originaria, puesto que la modificación operada por Ley 6/2004, de 28 de diciembre, fue posterior al acto impugnado. Asimismo rechaza la tesis del Letrado del Principado, según la cual la cuestión no afectaría al modelo de alta y baja del impuesto impugnado, ya que la validez de tal modelo depende de la constitucionalidad del precepto legal regulador del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

Indica como preceptos constitucionales posiblemente vulnerados, en primer lugar el art. 133.2 CE, en relación con el art. 6 LOFCA (si bien su argumentación se ciñe al párrafo 3 de este precepto), así como del art. 38 CE, en el que se reconoce la libertad de empresa y la obligación de los poderes públicos de garantizar y proteger su ejercicio. Con apoyo en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, cuya doctrina entiende aplicable al caso, argumenta que el impuesto creado por el precepto legal cuestionado implicaría una duplicidad de hechos imponibles, ya que recaería sobre las mismas materias gravadas por los entes locales, bien mediante el IBI, o bien mediante el IAE, al gravar, al igual que estos impuestos, la titularidad del local o el desarrollo de la actividad comercial respectivamente.

A pesar de que el impuesto está configurado con un carácter extrafiscal, mantiene dudas sobre si se llegan a cumplir los fines extrafiscales que se dicen perseguidos con

el mismo, en cuanto viene a gravar el beneficio que supone no asumir todos los costes –externalidades negativas– que generan el establecimiento y la utilización de grandes centros comerciales, puesto que, al poderse integrar también los pequeños comerciantes en grandes superficies, y al configurarse el hecho imponible del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales como integración en una gran superficie comercial, no siempre se protegería con dicho impuesto al pequeño comercio o al comercio urbano del Principado de Asturias, perjudicando o beneficiando a unos comerciantes frente a otros, incluso a pequeños comerciantes frente a otros pequeños comerciantes, y vulnerándose así el artículo 38 CE.

En cuanto a la protección del territorio y ordenación del medio ambiente, competencias éstas de la Comunidad Autónoma, tampoco se atendería al impacto que sobre aquéllos tendrían los grandes establecimientos comerciales, ni se gravaría la actividad contaminante o perjudicial para los mismos, sino la propiedad o titularidad del establecimiento por el ejercicio en él de una actividad comercial, materias sobre las que carecería de competencia la Comunidad Autónoma para establecer un impuesto, por su duplicidad con el IBI y el IAE.

El precepto legal cuestionado violaría asimismo el derecho a la igualdad establecido con carácter general por el art. 14 CE y, con carácter particular en relación con el deber de contribuir, por el art. 31 CE, citándose a este respecto la STC 96/2002, de 25 de abril. Esta vulneración se produciría porque el art. 21.3.2 de la Ley 15/2002, al disponer que están sujetos al impuesto los establecimientos comerciales, omite otros locales, como los destinados a ocio, hostelería o espectáculos, que atraerían a un mayor número de visitantes, ostentarían una posición dominante en el sector, y generarían mayores externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente que la actividad comercial gravada, y cuyo coste tampoco asumirían. A lo que añade la falta de concreción de los locales gravados, puesta de manifiesto con la reforma por Ley 6/2004 del precepto legal cuestionado, y con las inclusiones y exclusiones, como no sujetos, de unos u otros establecimientos, con la consiguiente inseguridad e infracción del art. 9.3 CE, sin que la modificación del art. 21 por Ley 15/2002 efectuada por Ley 6/2004 afecte a la constitucionalidad de la primera y sin que la constitucionalidad de la segunda constituya materia de controversia en la presente causa, por ser posterior al acto administrativo impugnado.

2. La Sección Primera de este Tribunal, mediante providencia de 22 de mayo de 2007, acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada y conforme establece el art. 37.2 LOTC, dar traslado de las actuaciones recibidas, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, así como al Gobierno y a la Junta del Principado de Asturias al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes. Asimismo acordó publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» («BOE» núm. 137, de 8 de junio de 2007).

3. Por escrito, registrado el día 6 de junio de 2007, el Presidente 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. Con fecha 8 de junio de 2007 el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó a este Tribunal el acuerdo de la mesa de Cámara de personarse en el procedimiento sin formular alegaciones, dando por ofrecida su colaboración y con remisión del recurso a la Dirección de Estudios y Documentación y al Departamento de Asesoría Jurídica de la Secretaría General.

4. El día 12 de junio de 2007 el Letrado de la Junta General del Principado de Asturias comunicó el acuerdo adoptado por la Presidencia de personarse en el proceso constitucional y, sin formular alegaciones, ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

5. El 14 de junio de 2007 el Abogado del Estado presentó escrito de alegaciones solicitando la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad planteada.

Divide su escrito en tres partes, dedicadas a las tres tachas de inconstitucionalidad que plantea el órgano judicial en relación con el art. 21 de la Ley asturiana 15/2002, de 27 de diciembre, luego modificado por la Ley regional 6/2004, de 28 de diciembre, si bien al igual que advierte el órgano judicial, considera que la aplicable en el proceso *a quo* es la redacción inicial del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

En la primera parte de su escrito, comienza recordando que el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales fue ya impugnado por la Abogacía del Estado en recurso núm. 1819-2003, cuyo objeto es también semejante a los recursos núm. 1772-2001 y 1336-2002. Tras citar el contenido de la exposición de motivos de la Ley impugnada, califica el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de impuesto al menos parcialmente pigouviano o pigoviano, porque tiene la finalidad corregir externalidades negativas generadas por una actividad económica consiguiendo que, al menos parte del coste social causado por éstas, se traslade a quien las lleve a cabo. Tras recalcar que el sistema tributario no es la única manera de conseguir la internalización de costes, se remite a las alegaciones que ya formuló en el recurso de inconstitucionalidad 1819-2003 y que le llevaron a concluir entonces que el nuevo tributo asturiano era inconstitucional por vulnerar el bloque de constitucionalidad, concretamente el art. 6.3 LOFCA, que impide a éstas establecer tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserva a las corporaciones locales y, en este caso, la materia tributaria reservada es la que recae sobre el impuesto sobre actividades económicas o, subsidiariamente, el impuesto sobre bienes inmuebles.

En la segunda parte, tras aclarar que no estima que el precepto cuestionado vulnere el principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, ya que ésta se achaca a meras imperfecciones técnicas del impuesto, aborda el siguiente motivo de inconstitucionalidad, la vulneración del derecho a la libertad de empresa del art. 38 CE. Para ello toma como punto de partida que el legislador ha de diseñar el impuesto de tal manera que asegure su finalidad de internalizar la externalidad negativa, lo que equivale a lograr que la carga tributaria varíe al compás del incremento o decremento del coste social de la externalidad negativa. El impuesto debe estar modelado de tal forma que premie o estimule el esfuerzo en corregir la externalidad negativa, porque así lo viene a recoger la STC 289/2000, de 30 de noviembre, que, con ocasión de examinar la constitucionalidad de otro impuesto, también pigouviano, sentó la doctrina, según la cual «no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente» (FJ 5), doctrina que después fue reiterada por la STC 179/2006, FFJJ 7 y ss.

A continuación, para establecer si el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales vulnera la libertad de empresa analiza el contenido de este derecho, con cita de la STC 112/2006, de 5 de abril, FFJJ 8 y 13 y, en virtud de la misma, así como de la doctrina en ésta citada, sostiene que el art. 38 CE proclama la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, cuyo ejercicio garantizan los poderes públicos, de acuerdo con las exigencias de la economía general y la planificación, si bien los poderes públicos se mueven dentro de unos límites, dentro de los cuales adquiere una especial importancia la defensa de la competencia. La libertad de empresa supone la libertad de decisión para crear empresas, establecer sus propios objetivos, y dirigir y planificar su actividad en atención sus recursos y a las condiciones del propio mercado. Por imperativo constitucional ha de ejercerse en condiciones de igualdad, y las restricciones a las que quede sometida la libertad de empresa han de ser idóneas o adecuadas al fin legítimo que el legislador persigue; necesarias, por no existir alternativa igualmente eficaz, pero menos restrictiva de la libertad, y proporcionadas en sentido estricto, es decir, con ventajas mayores que los sacrificios que impongan.

Considera indudable que el impuesto asturiano que nos ocupa entraña una restricción de la competencia para un conjunto de los agentes económicos que desarrollan su actividad en un mercado de referencia, de distribución comercial minorista de bienes de consumo, pues se les impone un coste adicional –el representado por el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales– que no pesa sobre otros agentes que son su competencia en el mercado. Las consecuencias de la restricción de la competencia son diversas, tales como el perjuicio para el consumidor final, la menor absorción de las nuevas tecnologías, la redistribución arbitraria de empresas, los menores incentivos para el crecimiento de los pequeños y medianos empresarios, etc. Por ello procede a examinar si esta restricción competitiva resulta conforme con la Constitución.

Para ello comienza analizando si persigue un fin constitucionalmente legítimo, y concluye que no parece que lo sea, ya que la finalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales es considerar como externalidad negativa la incidencia de las grandes superficies sobre el pequeño y mediano comercio en formato tradicional, o la corrección del mayor poder de mercado que tienen las primeras frente a los segundos. Por el contrario sí parece constitucionalmente legítima la corrección de los efectos perjudiciales sobre el territorio y el medio ambiente, si bien estos no se logran identificar por el legislador con precisión en la norma cuestionada.

A continuación, aborda la idoneidad, es decir la conformidad entre el fin y la estructura del tributo, y concluye al respecto que, como sucedió con el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente y con el impuesto sobre la producción y el transporte de energía, es diáfana la inadecuación de la estructura del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales para compensar o corregir las externalidades negativas. La definición del hecho imponible y del objeto del impuesto resulta ser un mero espejismo, ya que en realidad lo verdaderamente gravado es la superficie de aparcamiento, con independencia del título jurídico que se ostente sobre él, y es claro que un impuesto sobre la superficie de aparcamiento es inadecuado para corregir las externalidades negativas sobre el territorio y el medio ambiente, pues no sirve para disuadir ni para incentivar el efecto perjudicial. El aparcamiento, la superficie de venta y de exposición son elementos muy rígidos que no permiten al agente económico modular las externalidades negativas, sirviendo simplemente para proteger al pequeño y mediano comercio urbano tradicional.

Dicho lo anterior, termina examinando necesidad y proporcionalidad de la medida en sentido estricto, concluyendo que es restrictiva de la libertad de empresa. Parte de que toda empresa se establece después de que la Administración competente, en este caso la del Principado de Asturias, valore el cumplimiento de las condiciones exigibles y otorgue la correspondiente licencia comercial. Entonces el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales nada añade a las facultades ya ejercidas para minimizar las externalidades negativas causadas por las grandes superficies, y no considera posible contraargumentar con la afectación del impuesto a programas de equipamiento comercial, de mejora del medio ambiente o infraestructuras, pues como dijo la STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10, la afectación es sólo un indicio secundario de extrafiscalidad y las previsiones de afectación son excesivamente genéricas.

En la tercera parte de su escrito contrasta el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales asturiano con el art. 31.1 CE, en la medida que reconoce los principios de capacidad económica y de igualdad, ello a pesar de haber llegado ya a la conclusión de que el impuesto examinado vulnera la libertad de empresa del art. 38 CE. Estima que el principio de capacidad económica exige una correspondencia entre la finalidad declarada en el tributo y el medio elegido para gravar esa manifestación de riqueza, que se toma como índice de capacidad económica, y ello no concurre en este caso, en la medida en que los metros cuadrados del aparcamiento carecen de una relación razonable con la finalidad que se dice perseguida, sin que además se cumpla, por su rigidez, la finalidad incentivadora o disuasoria de la generación de los efectos perjudiciales.

Por otro lado, la igualdad tributaria en la ley está ligada con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, y la falta de generalidad del impuesto

sobre grandes establecimientos comerciales queda patente en el art. 21.3 de la Ley que lo regula, pues si su finalidad es la corrección de externalidades negativas sobre el territorio y el medio ambiente ligados al tamaño del establecimiento, es contrario limitar el tributo a las grandes superficies comerciales, dejando fuera a otras dedicadas al ocio, hostelería o espectáculos, de las que también cabe predicar una posición dominante respecto de otros pequeños y medianos establecimientos. Por los mismos motivos estima infringido el art. 31 CE.

Termina su escrito solicitando la acumulación de la presente cuestión con el recurso de inconstitucionalidad 1819-2003.

6. El día 22 de junio de 2007, presentó en el Registro General de este Tribunal su escrito de alegaciones la Letrada del servicio jurídico del Principado de Asturias, en representación del Consejo de Gobierno de dicha Comunidad. En el mismo formuló sus alegaciones en relación con el precepto impugnado suplicando la desestimación de la cuestión planteada.

Su primera alegación aparece referida a que la presente cuestión de inconstitucionalidad debe ser inadmitida por falta de presupuestos procesales, concretamente porque el Auto de planteamiento no contiene argumentación sobre en qué medida el fallo del proceso en curso ante la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Asturias depende de la validez de la norma impugnada, presupuesto imprescindible para entender realizado el juicio de relevancia conforme al art. 35.2 LOTC. En su opinión, el órgano judicial se limita a hacer una invocación formalista y superficial de la relevancia sin explicitar o valorar en qué medida es aplicable al proceso *a quo*.

Señala que el objeto del procedimiento fue, desde un inicio, la nulidad de la resolución del Consejero de Economía y Administración pública del Principado de Asturias de 3 de julio de 2003, que aprobó el modelo 049 de alta, baja y modificación de la declaración del impuesto, y si bien la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, en cuyo art. 21 se establece el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, es causa de la existencia de dicha resolución, la norma aplicable no es ésta sino la Ley 2/1995, de 13 de marzo sobre régimen jurídico de la Administración del Principado de Asturias. Por ello, a pesar de la extensa exposición de la parte recurrente sobre la presunta inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, ello no implica que el precepto que crea el tributo deba ser directamente aplicado. Si bien admite que sin la norma que crea el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, la resolución de 3 de julio de 2003 no existiría, sin embargo considera que no tiene trascendencia para el fallo, pues el objeto inicial era si se había seguido el procedimiento legalmente previsto para su aprobación.

Dicho lo anterior, en su segunda alegación examina la pretendida infracción de los arts. 133.2 CE, 6.3 LOFCA y 38, 14, 31 y 9.3, todos ellos de la Constitución, concluyendo que el recurso debe ser desestimado porque ninguno de ellos resulta vulnerado.

a) Inicia su argumentación negando la infracción del art. 133.2 CE, en conexión con el art. 6.3 LOFCA, por solapamiento con la materia imponible gravada en el IAE y en el IBI.

Tras citar la doctrina contenida en la STC 289/2000, de 30 de noviembre que sirve de base al auto de planteamiento de la cuestión, comienza observando que el carácter marcadamente extrafiscal del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales pone de manifiesto la ausencia de cualquier solapamiento con el IBI y el IAE, pues para que un tributo tenga el carácter de extrafiscal deben darse varios requisitos que están presentes en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. La regulación del mismo se lleva a cabo dentro de las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma, en concreto, ordenación del territorio (artículo 10.3 del Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias: EAAst), comercio interior (artículo 10.14 EAAst) y protección del medio ambiente [artículo 11.5 del Estatuto de Autonomía para Asturias (EAAst)]; el tributo tiene una intrínseca finalidad extrafiscal, que aparece apuntada en la exposición de motivos de la Ley, pero además impregna toda la regulación del tributo, pues se trata de un impuesto cuya recaudación (art. 21.2) está afecta a la elaboración y ejecución de programas

dictados en desarrollo de las directrices sectoriales de equipamiento comercial, así como a la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras; por otro lado, la determinación de la base imponible corregida (art. 21.7) y de la base liquidable (art. 21.8) se efectúa a través de la aplicación de unos coeficientes correctores que tienen en cuenta aquellas circunstancias que hacen que la repercusión de un gran establecimiento sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano sean mayores; y finalmente, las bonificaciones establecidas en el art. 21.11, buscan incentivar a aquellos establecimientos comerciales que ocasionen menores repercusiones sobre el territorio y el medio ambiente, a través de la utilización del transporte público y la realización de proyectos de protección medioambiental.

A continuación, analiza la falta de coincidencia con el IAE de la materia imponible del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, comenzando para ello por el contraste de sus hechos imponibles. En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, el hecho imponible no se produce por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, como acaece en el IAE, sino que es preciso que la actividad comercial, por sus propias características, ocasione impactos territoriales, urbanísticos y comerciales, habiendo entendido el legislador que los mismos existen cuando se trate de un gran establecimiento comercial que supere los 2.500 metros cuadrados de superficie. Este umbral de 2.500 m² coincide con el establecido para los grandes establecimientos comerciales en el art. 21 de la Ley del Principado de Asturias 10/2002, de 19 de noviembre, de comercio interior, para proceder a la apertura de un gran establecimiento. El IAE grava la actividad en sí misma, mientras que el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales grava las externalidades negativas que se producen como consecuencia de la sobreactividad que se produce en los grandes establecimientos.

También niega la posible coincidencia de sujetos pasivos, pues el titular del gran establecimiento será el responsable último del funcionamiento del mismo y, en este sentido, no tiene por qué coincidir con el comerciante, elemento éste que se observa con claridad en el caso de los establecimientos colectivos, puesto que la ausencia de un pequeño comerciante, integrado en la globalidad, en nada afectará al funcionamiento del gran establecimiento y apenas dejará sentir sus efectos sobre el impacto que se produce sobre el medio ambiente, la ordenación del territorio y el pequeño comercio urbano.

Finalmente, alega la falta de coincidencia en los elementos cuantitativos de los tributos, de las bases imponibles, porque el IAE se mide acudiendo a la superficie total destinada al ejercicio de la actividad comercial, entendida como la superficie íntegra del establecimiento, sin computar las superficies descubiertas cualquiera que sea su destino, mientras que el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales cuantifica el impacto sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano, a través del flujo de vehículos generado como consecuencia de la existencia del establecimiento objeto de gravamen, tomando como punto de partida la superficie destinada a aparcamiento, por tratarse del indicador más directamente relacionado con el flujo de vehículos. La base imponible tiene un mínimo con el fin de evitar el fraude, que es el 50 por 100 de la superficie útil de exposición y venta al público. Además, no existe una coincidencia con la superficie que considera el IAE, puesto que se excluyen elementos como el aparcamiento, los almacenes y las oficinas, y se incluyen determinadas superficies descubiertas. Y dado que se pretende gravar el impacto generado por el funcionamiento de grandes establecimientos, debido a otros muchos elementos, éstos se introducen a través de la base imponible corregida, mediante el uso de reducciones y bonificaciones. Para el cálculo de la base liquidable se introducen reducciones en función de la proyección horizontal como muestra de la intención de graduar su impacto sobre la ocupación del territorio y se tiene en cuenta también la ubicación o no en el núcleo urbano, puesto que los establecimientos del extrarradio producen más perjuicios al provocar más desplazamientos. En cuanto a la fijación de la cuota, si bien en ambos casos consiste en una cantidad por metro cuadrado de superficie, ello resulta lógico porque ambos tributos parten de la superficie para determinar la base.

Termina esta alegación negando la falta de coincidencia de la materia imponible gravada por el IBI y por el impuesto autonómico impugnado. El IBI es un impuesto directo que grava el valor de los bienes inmuebles y cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles, mientras que en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la mera propiedad de los bienes no supone sujeción al mismo, sino que es necesario el funcionamiento del gran establecimiento. El sujeto pasivo no es el propietario del establecimiento sino su titular, es decir, el responsable del funcionamiento del mismo, y dicho titular puede o no coincidir con el sujeto pasivo del IBI. Tampoco la base imponible es la misma, pues en el impuesto sobre grandes superficies no encontramos referencia alguna al valor catastral, sino que su superficie se toma en cuenta para la determinación de la base imponible.

b) Niega a continuación que resulte vulnerado el art. 38 CE. Para ello hace referencia al contenido constitucional de este derecho con cita del ATC 222/2005, de 24 de mayo, y sostiene que el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales no supone barrera alguna para el derecho a libertad de empresa en el marco de la economía de mercado y no impide iniciar y mantener una actividad empresarial, sino que se configura como un tributo de carácter extrafiscal que atiende al impacto negativo que una estructura comercial genera sobre el comercio urbano, el territorio y el medio ambiente, elementos que se tienen en cuenta para determinar la cuota. Tampoco supone discriminación entre comerciantes puesto que no son estos los obligados tributarios, sino los titulares de los grandes establecimientos comerciales que, pueden o no coincidir con el comerciante.

c) También considera que no se produce la infracción del art. 31 CE, basándose en que el argumento esencial de auto de planteamiento es erróneo al confundir el carácter del tributo y los obligados por el mismo. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales no infringe el principio de igualdad, porque es un tributo extrafiscal, y no grava solo la actividad comercial excluyendo a otras similares, sino a todos los grandes establecimientos implantados como grandes superficies por las externalidades que generan, con independencia de su estructura y composición, de modo que no infringe el principio de generalidad tributaria. Aclara que la reforma operada por la Ley 6/2004, de 28 de diciembre, tan solo tuvo efectos aclaratorios, de incluir en el ámbito del impuesto además de todas las actividades comerciales, las empresas de ocio, hostelería y espectáculos. Aclara que no se puede confundir la definición de gran establecimiento comercial de la ley impugnada con la empleada por la Ley 10/2002 de comercio interior del principado de Asturias. Efectivamente, si se gravase solo al comercio al por menor en sí mismo «estaríamos cayendo en una duplicidad de materia imponible con el IAE».

Por otro lado el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales tiene en cuenta el principio de capacidad económica a la hora de definir los elementos de la base imponible, la superficie de venta, su proximidad a núcleos de población, etc. Respeta del mismo modo el principio de justicia tributaria, porque grava externalidades reales que no se gravan en ninguna otra figura impositiva en el ámbito del Principado de Asturias.

d) Finalmente, termina negando la infracción del art. 9.3 CE, que se produciría por la falta de concreción de los locales gravados por el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, lo que comportaría una falta de seguridad jurídica, obligando al pago a quienes no ocasionan externalidades negativas.

Sostiene que la ley creadora del tributo regula los elementos esenciales del mismo y describe exhaustivamente los establecimientos sujetos, sin que haya situaciones de indefinición, de modo que la remisión al reglamento no infringe el principio de reserva de ley y por ello el de seguridad jurídica, valor que debe ser interpretado de acuerdo con la realidad social en la que se integran las normas, sin que en el presente caso se genere indefinición alguna para los obligados tributarios, los grandes establecimientos. Por todo ello, concluye que no hay indefinición alguna en la determinación de la cualidad de los sujetos del tributo.

7. El Fiscal General del Estado, por escrito registrado en este Tribunal el día 22 de junio de 2007, interesó la desestimación de la presente cuestión y formuló, en esencia, las alegaciones que, sucintamente, se exponen a continuación.

Aclara en primer lugar que el precepto cuestionado es el art. 21 de la Ley de la Junta General del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, en la redacción anterior a las modificaciones introducidas por la Ley 6/2004 de 28 de diciembre, vigente desde 1 de enero de 2003 hasta 31 de diciembre de 2004 y, por consiguiente, de aplicación a la fecha de autos. Este precepto creó un tributo sobre los grandes establecimientos comerciales que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias considera contrario a los artículos 6.3, 31.1, 38 y 133.2 CE, en conexión este último con el art. 6.3 LOFCA.

En segundo lugar y como como cuestión previa a sus alegaciones, entiende que no concurren óbices procesales. Considera adecuada la formulación del denominado juicio de relevancia, y para ello apunta que ciertamente el objeto del recurso contencioso administrativo fue la resolución de la Consejería de Hacienda que aprobó el modelo de altas, modificaciones y bajas en el padrón de los establecimientos comerciales sujetos al nuevo impuesto, pero es evidente que, si el art. 21 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre creó este impuesto, la eventual declaración de inconstitucionalidad del mismo acarrearía la invalidez e ineficacia de la citada resolución, que se apoya en la previsión que el art. 21 de la Ley 15/2002 contempla, para que la Administración apruebe un modelo de declaración de datos, que es el objeto de este recurso. No concurren otros óbices desde el momento en que el precepto legal resulta aplicable al caso y el bloque de la constitucionalidad ha sido mencionado en el auto de planteamiento.

En tercer lugar, aborda el fondo de las dudas de inconstitucionalidad suscitadas por la Sala, comenzando por destacar la vinculación de este asunto con el objeto del recurso de constitucionalidad registrado con el número 1819-2003, de suerte que «la decisión última que se adopte en la presente cuestión de inconstitucionalidad vendría condicionada en gran parte por el recurso de inconstitucionalidad no resuelto».

a) En cuanto a la posible vulneración del art. 6.3 LOFCA por recaer el tributo controvertido sobre las materias imponibles objeto del IAE y al IBI, considera el Fiscal General del Estado que dicho solapamiento no se produce. Para ello se refiere, en primer término, a la doctrina constitucional contenida en las SSTC 37/1987, 186/1993 y 289/2000 a partir de la cual se puede concluir que concurre en este tributo una probada finalidad extrafiscal.

Esta finalidad se constata, para empezar, en el propio preámbulo el impuesto, que ya se refiere a una triple finalidad extrafiscal, la protección del medio ambiente, el territorio y el comercio interior de Asturias, con referencia por tanto a competencias que tiene atribuidas estatutariamente.

Considera además que el impuesto realmente se configura en atención a la mencionada triple finalidad, porque así se acredita en su estructura: el objeto, que alude a los objetivos extrafiscales buscando corregir las situaciones de predominio en el mercado y restricción de la competencia, se encamina a conseguir la adecuada ordenación urbanística y permite la preservación del medio ambiente; la afectación de los ingresos obtenidos a la financiación de programas orientados a dichos fines; el hecho imponible, que explicita el motivo por el que se grava el funcionamiento de estos establecimientos comerciales, que es diferente de la mera titularidad del establecimiento y de los ingresos generados por el mismo; la base imponible, que se apoya en aspectos como la superficie total, la extensión del aparcamiento y el número de habitantes; y las bonificaciones, que pretenden el fomento del transporte público (10 por 100 de la cuota); proyectos de protección medioambiental (10 por 100).

b) En cuanto a la segunda de las dudas de constitucionalidad, la colisión con el derecho a la libertad de empresa del art. 38 CE, en su opinión también carece de fundamento porque el impuesto se ha configurado precisamente para proteger la libertad de empresa entre los distintos operadores, favoreciendo para ello al comercio interno minorista. Se corrige con él la situación de facto de dominio del mercado que tienen las grandes superficies, que les permite realizar ofertas y reducir precios que no puede igualar la competencia. Del mismo modo las relaciones con sus proveedores les posibilitan

reducir costes o diferirlos. Por todo ello, el impuesto serviría para corregir las desigualdades y desequilibrios fomentando la competitividad. No comparte asimismo que los pequeños comerciantes puedan estar sujetos al impuesto, cuando sus locales se integran en grandes superficies.

c) La respuesta a la tercera de las cuestiones por su conexión con las anteriores, ya vendría determinada por las alegaciones anteriores. Inicialmente, el Fiscal no comparte el planteamiento de la Sala cuando afirma que ninguno de los apartados de la ley cuestionada adopta medidas que permitan alcanzar los fines extrafiscales anunciados en el preámbulo, pues la superficie de aparcamiento tiene incidencia en la elaboración de los planes urbanísticos y sirve para medir el impacto de una gran superficie y las bonificaciones citadas también reflejan la intención de fomento del legislador, al igual que la afectación de los recursos económicos.

d) La cuarta de las dudas, que aparece referida a la desigualdad ante la norma tributaria de los establecimientos comerciales frente a los locales de ocio, hostelería y espectáculo, que solo fueron incorporados tras la reforma operada por la Ley del Principado de Asturias 6/2004, en la medida en que también son éstas actividades de explotación comercial, no hay razón para entenderlas excluidas del ámbito del tributo aunque no se citaran expresamente, de modo que la reforma legislativa solo vendría a introducir una precisión en supuestos de dudosa sujeción. Siendo así, ninguna desigualdad se genera si están sujetos todos los establecimientos, sin determinar el ámbito de la actividad comercial.

Por último, estas dudas sobre el ámbito subjetivo tampoco se consideran atentatorias del principio de seguridad jurídica, pues el mero hecho de que una norma posterior venga a concretar los supuestos, no implica por sí mismo que la precedente resulte contraria a dicho principio.

Todo ello le conduce a solicitar la desestimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad, por carecer de fundamento las dudas suscitadas por el órgano judicial promotor.

8. Por providencia de 8 de abril de 2014, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 10 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 21 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales –en adelante, Ley 15/2002–, que creó el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, por posible vulneración del art. 133.2 CE, en relación con el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), del art. 38 CE, así como de los arts. 14, 31.1 y 9.3 CE.

Antes de entrar a analizar la cuestión de fondo planteada es necesario realizar una serie de precisiones previas.

a) Lo primero que debe señalarse, como hicieramos en la STC 60/2013, de 13 de marzo, es que el canon de constitucionalidad aplicable a las normas de las Comunidades Autónomas es «el que se contiene en sus respectivos Estatutos de Autonomía y en las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas y, por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado en sentido amplio y, evidentemente, en las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas» [SSTC 7/2010, de 27 de abril, FJ 4; 74/2011, de 19 de mayo, FJ 3; y 196/2012, de 31 de octubre, FJ 1 c)]. Junto a otros preceptos constitucionales, entre esas leyes delimitadoras de las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, se encuentra la LOFCA [STC 181/1988, de 13 de

octubre, FJ 7], cuyo art. 6 constituye en el presente caso, el canon de constitucionalidad del impuesto cuestionado [SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 2; 179/2006, de 13 de junio, FJ 2, y 196/2012, FJ 1 c); y el ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 4]. La circunstancia de que el art. 6 LOFCA haya sido modificado por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, no afecta al juicio de constitucionalidad que hemos de efectuar sobre los preceptos impugnados, pues se conectan con su aplicación a un concreto proceso, en el que el órgano judicial proponente de la cuestión ha de resolver sobre la pretensión ejercitada a la luz de la normativa vigente y aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso *a quo*, razón por la cual, la reforma introducida por esa Ley Orgánica 3/2009 no puede ser de aplicación a situaciones que, como ésta, son anteriores a su entrada en vigor [STC 196/2012, FJ 1 c)].

b) En segundo lugar, la Letrada del Principado de Asturias cuestiona el juicio de relevancia realizado por el órgano judicial, porque considera que éste no argumenta suficientemente en qué medida la decisión del proceso *a quo* depende de la adecuación a la Constitución de la citada Ley 15/2002, ya que se limita a hacer una invocación formalista y superficial de la relevancia, a realizar referencias sucintas y, por esta razón, entiende que la cuestión debería ser inadmitida. Debemos recordar que el juicio de relevancia constituye uno de los requisitos esenciales de toda cuestión de inconstitucionalidad, por cuanto por medio del mismo, se garantiza el control concreto de la constitucionalidad de la ley, impidiendo que el órgano judicial convierta dicho control en abstracto, al carecer de legitimación para ello (SSTC 84/2012, de 18 de abril, FJ 2; 146/2012, de 5 de julio, FJ 3; y 60/2013, de 13 de marzo, FJ 1). Por ello, es a los Jueces y Tribunales ordinarios que plantean las cuestiones de inconstitucionalidad a quienes corresponde comprobar y exteriorizar dicho juicio de relevancia. Así, el Tribunal Constitucional no puede sustituir o rectificar el criterio de los órganos judiciales proponentes, salvo en los supuestos en que de manera notoria, sin necesidad de examinar el fondo debatido y en aplicación de principios jurídicos básicos, se advierta que la argumentación judicial en relación con el juicio de relevancia resulta falta de consistencia (SSTC 87/2012, de 18 de abril, FJ 2; 146/2012, FJ 3, y 60/2013, FJ 1).

Pues bien, el objeto del proceso contencioso-administrativo en el seno del cual se plantea la presente cuestión de inconstitucionalidad, es la resolución de 3 de julio de 2003 del Consejero de Economía y Administración pública del Principado de Asturias, que aprobó el modelo 049 de declaración de alta, modificación y baja en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, dictada al amparo de lo establecido en el art. 21, apartado dieciséis, número 3 de la Ley 15/2002. De acuerdo con lo recogido en el antecedente 1, esta resolución ha sido recurrida por infracciones en el procedimiento establecido para su aprobación y porque se consideraba inconstitucional por el exceso de los límites de la potestad tributaria (con cita de los arts. 6.3 y 9 LOFCA), la infracción de la libertad de empresa y la vulneración de los principios de generalidad, capacidad económica y justicia tributaria. Por todo ello, no es difícil advertir la relevancia del juicio de constitucionalidad solicitado para el fallo al que se llegue en el proceso judicial *a quo*, resultando notorio, en consecuencia, el nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión a adoptar (SSTC 96/2008, de 24 de julio, FJ 2; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 2). Debe rechazarse, en consecuencia, el óbice opuesto por la Letrada del Principado de Asturias.

c) Para terminar con estas precisiones, es necesario aclarar qué incidencia tiene sobre el objeto del proceso la reforma sufrida por el art. 21 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, mediante la Ley 6/2004, de 28 de diciembre.

Esta Ley, en primer lugar, modificó la denominación de la citada Ley 15/2002, pasando a denominarse «Ley de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003».

En segundo lugar, modificó los apartados tres (hecho imponible); cuatro (supuestos de no sujeción); cinco (sujeto pasivo); seis (base imponible); quince, dieciséis y diecisiete (aspectos de gestión del tributo).

Pues bien, como señalan acertadamente tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado, el hecho de que los preceptos cuestionados hayan sido parcialmente modificados no afecta, de acuerdo con nuestra doctrina, al objeto del presente proceso constitucional.

En efecto, la nueva redacción dada al art. 21 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, no hace que el presente proceso haya perdido o modificado su objeto, dado que los apartados del precepto cuestionado, a pesar de los cambios normativos que se han producido con posterioridad, siguen resultando de aplicación en el proceso contencioso-administrativo en cuyo seno se ha suscitado la presente cuestión de inconstitucionalidad, y de su validez dependerá la decisión a adoptar en el proceso judicial *a quo*. En definitiva, en las cuestiones de inconstitucionalidad, resulta determinante la normativa vigente en el momento de formularse dicha cuestión, que en este caso era la Ley 15/2002, de 27 de diciembre y, en consecuencia, resulta ineludible declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma cuestionada (entre otras, STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 2; 109/2001, de 2 de abril, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 2, y 81/2003, de 30 de abril, FJ 3).

Nuestro análisis se ceñirá a la regulación del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, contenida en la Ley del Principado de Asturias 15/2002, en la redacción anterior a las modificaciones introducidas por la Ley 6/2004 de 28 de diciembre, vigente desde 1 de enero de 2003 hasta 31 de diciembre de 2004 y, por consiguiente, de aplicación a la fecha de autos.

2. Una vez acotado el objeto de esta cuestión y despejados los obstáculos procesales, podemos examinar la controversia de fondo. La primera de las tachas se refiere a la vulneración del art. 6.3 LOFCA. En concreto, tal y como se expuso de forma pormenorizada en el antecedente 1 g), la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias considera que el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales establecido por esta Comunidad Autónoma vulnera el art. 6.3 LOFCA, en la redacción vigente en el momento de plantear la cuestión de inconstitucionalidad. La Letrada del Principado de Asturias y el Ministerio Fiscal rechazan, sin embargo, la mencionada vulneración.

Para dar respuesta a esta primera objeción, debemos comenzar por precisar que el recurso de inconstitucionalidad 1819-2003, al que se refieren todas las partes, dio lugar a la STC 197/2012, de 6 de noviembre, que, por lo que a este motivo se refiere, declaró que no se infringía el art. 6 LOFCA. Sin embargo, esta conclusión no es automáticamente extensible a esta cuestión, pues, como precisamos en el fundamento segundo, letra b), a diferencia de lo que sucede en las cuestiones de inconstitucionalidad, en el caso de los recursos «el control de las normas que incurren en un posible exceso competencial debe hacerse de acuerdo con las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictar Sentencia». En consecuencia, el canon allí aplicable lo constituyó el art. 6.3 LOFCA según la redacción del apartado tres del artículo único de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, a cuyo tenor: «[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponderables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.»

El canon que aquí debe aplicarse es el contenido en la redacción original del art. 6.3 LOFCA, que decía que «[l]as 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 contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de

compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.»

3. Una vez fijado el canon de enjuiciamiento aplicable, debemos comenzar por recordar nuestra doctrina general relativa a los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas, así como la doctrina específica relativa al límite contenido en el citado art. 6.3 LOFCA (redacción original).

a) Con carácter general, y como recordamos en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, «los límites contenidos en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas reflejan que la competencia autonómica para establecer tributos *ex novo* no se configura constitucionalmente en términos absolutos, sino que se encuentra sujeta a los límites establecidos en las leyes del Estado a que se refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE (por todas, STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4). El poder tributario de las Comunidades Autónomas puede así ser delimitado por el Estado, salvaguardando en todo caso su propia existencia de manera que no se produzca un vaciamiento de la competencia, pues como afirmamos tempranamente ‘ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria’ (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3).» (FJ 4).

El poder tributario de las Comunidades Autónomas puede así ser delimitado por el Estado, salvaguardando en todo caso la competencia de establecer tributos que a éstas les reconoce directamente la Constitución, como se ha constatado, y que han asumido como propia, dentro de los citados límites, todos los Estatutos de Autonomía y, en concreto, en el art. 44 Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias.

Por lo que se refiere en concreto a los límites contenidos en el art. 6.2 y 3 LOFCA, ya desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, afirmamos, en relación en concreto con el art. 6.2 pero extensible al 6.3, que, «habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría... a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos» (FJ 14), idea ésta, de la ocupación del espacio fiscal disponible, que entre otras reiteramos en la citada STC 210/2012, afirmando que «[t]eniendo en cuenta que no sólo el Estado, sino también las entidades locales, habilitadas mediante una ley del Estado (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 9 y 10), han establecido tributos sobre las principales manifestaciones de capacidad económica (renta, consumo y patrimonio), es preciso llevar a cabo una interpretación sistemática de las prohibiciones de equivalencia contenidas en los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA, en consonancia con el propio reconocimiento de poder tributario que se contiene también en el apartado primero del mismo art. 6. Ello es coherente con la finalidad última que cumplen estos límites, que es la coordinación del ejercicio de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas, dentro de la función que hemos reiterado que cumple la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas en el bloque de la constitucionalidad, como norma estatal que delimita las competencias financieras autonómicas (SSTC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; y 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6). Al impedir a las Comunidades Autónomas establecer tributos equivalentes a los ya establecidos por el Estado y las entidades locales, lo que se pretende evitar es, en suma, que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema” tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)].» (STC 210/2012, FJ 4).

Hemos conectado la necesidad de interpretar los límites a los tributos autonómicos de forma que salvaguarde la propia autonomía financiera con la evolución misma del sistema de financiación autonómica, de suerte que éste ha evolucionado desde una concepción basada en el gasto, como algo pendiente o subordinado a los presupuestos generales del

Estado, a una concepción del sistema «presidida por el principio de "corresponsabilidad fiscal" y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público» (STC 289/2000, FJ 3), con lo que se incrementa el interés por la vertiente de los ingresos. Vertiente que implica, en lo que ahora estrictamente interesa, la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; con cita de las SSTC 96/2002, 25 de abril, FJ 2; y 176/1999, 30 de septiembre, FJ 4). De esta manera, y como dijimos después, en relación con la configuración del sistema de financiación autonómica, «si inicialmente el sistema de financiación descansaba, casi en su integridad, en los mecanismos de financiación establecidos por el Estado, y en particular en diferentes tipos de transferencias, en la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia central como recurso que, además de garantizar determinados rendimientos a las Comunidades Autónomas, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos. De esta manera, el sistema permite en la actualidad que las Comunidades Autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse. En consecuencia, esta evolución del sistema de financiación ha supuesto un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera, de manera que la financiación autonómica no descansa ya, casi en su totalidad, en las transferencias del Estado. Por ello, si bien es cierto que en sus orígenes la autonomía financiera se configuraba más en relación con la vertiente del gasto (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4) «no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los presupuestos generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de "corresponsabilidad fiscal" y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público. Basta con acudir al último modelo de financiación, correspondiente al quinquenio 1997-2001..., para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las Comunidades Autónomas "corresponsables" del mismo... Concepto éste el de la "corresponsabilidad fiscal", que no sólo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3).» (STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8). A esta perspectiva debe añadirse la necesidad de garantizar que el sistema tributario en su conjunto, y los distintos subsistemas tributarios que lo integran (autonómico y local), puedan desarrollar la capacidad de sostener los ingresos públicos, dando así cumplimiento a las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria (art. 135 CE).

En la comparación entre tributos que exigen las prohibiciones de equivalencia del art. 6 LOFCA hemos considerado que debe tenerse en cuenta la posible finalidad extrafiscal de los tributos en liza, si bien precisando que «para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5). En definitiva, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imposables, que es lo prohibido en el art. 6 LOFCA, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo» (STC 210/2012, FJ 4).

b) Sobre el límite al poder tributario de las Comunidades Autónomas contenido en el art. 6.3 LOFCA, en su redacción aplicable a este proceso, nos hemos pronunciado, entre muchas otras, en las SSTC 289/2000 (recurso de inconstitucionalidad sobre la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente), 168/2004 (recurso de inconstitucionalidad sobre la Ley de protección civil de Cataluña), 179/2006 (cuestión de inconstitucionalidad sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente), 196/2012 (cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 2.1, apartados b) y c), de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente) y 60/2013 (cuestión de inconstitucionalidad sobre la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente), así como en el ATC 417/2005, de 22 de noviembre (cuestión de inconstitucionalidad sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 de junio, del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas).

De esta doctrina podemos concluir, en primer lugar, que el límite contenido en el art. 6.3 LOFCA es diferente del contenido en el art. 6.2, de manera que mientras éste exige una comparación entre hechos impositivos, el primero «reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible» (SSTC 289/2000, FJ 4; 179/2006, FJ 4; 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 197/2012, FJ 7, y 60/2013, FJ 3).

Y, en segundo lugar, que para analizar si una Comunidad Autónoma ha sobrepasado, en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria, el límite contenido en el art. 6.3 LOFCA, tanto en su dicción original como en la vigente, «el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos impositivos, debiendo abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de determinación de la deuda tributaria y, en fin, la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada, no en el preámbulo de la norma reguladora, sino en la propia estructura del impuesto (SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4; y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4)» (STC 60/2013, FJ 3).

4. A partir de lo anterior debemos analizar los tributos locales con los que se compara el gravamen impugnado, es decir, (i) los impuestos sobre bienes inmuebles (IBI) y (ii) sobre actividades económicas (IAE), regulados ambos en la Ley de haciendas locales, por referencia al texto refundido aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, LHL), y que tienen la condición de impuestos de establecimiento obligatorio para todos los municipios.

(i) El IBI (arts. 60-77 LHL) se define por la Ley como «un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley» (art. 60 LHL). Su hecho imponible es la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales. Se trata de un tributo que grava la capacidad económica puesta de manifiesto por la titularidad de determinados derechos reales y su finalidad es principalmente recaudatoria, sin perjuicio de que algunos de los elementos que modulan la carga tributaria se establezcan en función de criterios extrafiscales, como sucede con algunas de las bonificaciones del art. 74 LHL.

(ii) El IAE (arts. 78-91 LHL) se define por la Ley como «un tributo directo de carácter real, cuyo 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». El contenido de las actividades gravadas se definirá en las tarifas del impuesto (art. 79 LHL). El tributo no grava el

beneficio de la actividad económica, sino la actividad misma y tiene asimismo una finalidad recaudatoria, que al igual que sucede en el IBI, puede modularse en función de criterios extrafiscales (art. 88 LHL), además de cumplir una función censal o de control de manera que no recaee sobre la renta o beneficio empresarial, lo que «es coherente con la función censal, además de la recaudatoria, que en el sistema tributario cumple el IAE» (STC 210/2012, FJ 6).

5. Nos hemos pronunciado ya en las SSTC 122/2012, y 197/2012, sobre el objeto y naturaleza del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales que ahora se controvierte. En los fundamentos jurídicos 7 y 8 descartamos la identidad entre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el IAE o el IBI, desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA, tras su reforma mediante la Ley Orgánica 3/2009, si bien entonces no abordamos la cuestión de su posible finalidad extrafiscal. Para aplicar el canon del art. 6.3 original, de acuerdo con la doctrina antes citada, debemos examinar la estructura del tributo en su totalidad.

– El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales pretende someter a gravamen «la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, en la medida en que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y genera externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen» (art. 21.1).

– La recaudación prevista se declara afecta (art. 21.2) «a la elaboración y ejecución de programas dictados en desarrollo de las directrices sectoriales de equipamiento comercial, así como para la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras».

– El hecho imponible se define como «el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales por razón del impacto que producen sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano del Principado de Asturias» (art. 21.Tres), estando sujetos al impuesto «[l]os establecimientos comerciales, ya sean individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público igual o superior a 2.500 m²» (art. 21.3.2).

– Son sujetos pasivos los titulares del gran establecimiento comercial (art. 21.5).

– La base imponible, regulada en el art. 21.6, sólo parcialmente coincide con el hecho imponible, de manera que ésta está formada por «la superficie destinada a aparcamiento de que dispone el gran establecimiento comercial, considerándose en todo caso como superficie mínima de aparcamiento el equivalente al cincuenta por ciento (50 por 100) de la superficie útil de exposición y venta al público». La base imponible se modula en función de los criterios establecidos en el art. 21.7, que son, por un lado, la población del área de influencia del centro comercial, y la superficie total del establecimiento, por otro.

– La base liquidable se establece en función de distintos criterios, entre los que se encuentran «la superficie de terreno ocupada por la proyección horizontal del establecimiento», en función de diversos coeficientes (hasta 5.000 m²: 0,6; de 5.001 a 10.000 m²: 0,8; y de más de 10.000 m²: 1), entendiéndose por proyección horizontal «la superficie de terreno ocupada por la edificación o edificaciones que integran el establecimiento». La base liquidable de los establecimientos situados en un núcleo de población de más de 80.000 habitantes se obtendrá de aplicar una reducción del veinte por ciento (20 por 100) sobre el resultado obtenido de la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior (art. 21.8).

– El tipo de gravamen será «17 euros por metro cuadrado de aparcamiento» (art. 21.9).

– Se establecen dos bonificaciones (art. 21.11), «del diez por ciento (10 por 100) para los grandes establecimientos comerciales no situados en núcleos urbanos a los que se acceda con, al menos, dos medios de transporte público de distinta naturaleza, además del vehículo privado» y «para los grandes establecimientos comerciales que lleven a cabo proyectos de protección medioambiental por el importe de los mismos, con el límite del

diez por ciento (10 por 100) de la cuota. Gozarán de esta bonificación aquellos proyectos considerados adecuados por la Consejería competente en materia de protección medioambiental».

6. La exposición anterior permite afirmar que la equivalencia del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales con los tributos locales mencionados sólo es parcial:

a) En cuanto al IBI, hay diferencias evidentes en la estructura de ambos impuestos, ya que si bien el hecho imponible toma en consideración en ambos casos inmuebles, la capacidad económica que su titularidad representa se toma en cuenta de forma diversa en ambos tributos, de manera que en el caso del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales lo que se grava realmente es la relación instrumental entre éstos y el impacto de la actividad comercial medido por su tamaño y su capacidad de alojamiento de vehículos (aparcamiento), lo que constituye un índice indirecto de capacidad de deterioro medioambiental. En cambio el IBI, como se ha expuesto, sujeta a gravamen la capacidad económica que representa la titularidad de un inmueble, sin conexión directa con la función del mismo y medida por su valor catastral, que está conectado con su valor de mercado.

Los sujetos pasivos no son tampoco necesariamente coincidentes en todas las hipótesis, ya que en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales el titular del establecimiento comercial puede no ser titular del inmueble.

Pero es sobre todo en los elementos de cuantificación (base imponible, base liquidable, tipos de gravamen) donde se encuentran las principales diferencias, de forma que, mientras el impuesto sobre bienes inmuebles sujeta a gravamen la propiedad inmobiliaria sin más, en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la sujeción de la capacidad económica a gravamen depende de diferentes factores: (i) la base imponible no se conecta con el valor catastral, ni tampoco con el valor del inmueble en sí, sino que toma como base la superficie destinada a aparcamiento de que dispone el gran establecimiento comercial (art. 21.6), modulándose en función de la misma y de su proyección horizontal (arts. 21.7 y 8); (ii) El tipo de gravamen del IBI es un porcentaje fijo (art. 72 LHL) que se aplica sobre la citada base imponible, mientras que en el impuesto sobre grandes establecimientos, el tipo se establece, directamente, en función de los metros cuadrados destinados a aparcamiento (art. 21.9); y (iii) en ambos impuestos se establecen diversas bonificaciones, que obedecen a finalidades también distintas; en muchos casos extrafiscales, como la bonificación para familias numerosas en el caso del IBI o, en el caso del impuesto sobre grandes establecimientos, para aquellos a los que se pueda acceder mediante transporte público o que hayan establecidos proyectos de protección ambiental (art. 21.11).

b) Tampoco puede apreciarse una equivalencia total con el impuesto sobre actividades económicas tras la comparación entre las estructuras de ambos tributos. Para empezar, porque el impuesto sobre actividades económicas grava únicamente la existencia en abstracto de una actividad comercial con independencia del resultado, lo que se traduce en que tiene una clara finalidad de gravar, pero también registrar como un censo, todas las actividades económicas en general, por lo que es fácil deducir que siempre habrá una coincidencia parcial entre este tributo y cualquier otro autonómico que pretenda gravar algún aspecto concreto de alguna actividad económica. Además, como hemos constatado, no puede descartarse que el IAE tenga también, de forma parcial, una finalidad extrafiscal, precisamente la de establecer un registro o censo, lo que se pone de manifiesto en distintos aspectos. En fin, en el IAE, de acuerdo con la definición de su hecho imponible (art. 78 LHL), se grava la mera actividad económica pues la actividad económica se tiene en cuenta en abstracto, prescindiendo de sus resultados concretos y, por tanto, con independencia de que se perciba o no renta alguna. En coherencia con dicho hecho imponible, la configuración de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas se remite a elementos objetivos desconectados de la capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma. En cambio,

en el caso concreto del comercio realizado en grandes superficies, se establece una cuota fija en función del tamaño global del mismo, según se ha constatado (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas). Este impuesto sobre grandes establecimientos comerciales no grava la mera actividad económica, sino su realización a través de este tipo de establecimientos, siempre que dispongan de aparcamiento y precisamente en función de su tamaño, objeto central de la cuantificación del tributo.

c) Abona finalmente la falta de equivalencia entre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y los dos tributos locales examinados, la finalidad extrafiscal del impuesto asturiano, que confirma la ausencia de solapamiento real entre las fuentes de riqueza gravadas por uno y otros (STC 289/2000, FJ 4).

Sobre el concepto de extrafiscalidad también nos hemos pronunciado en numerosas ocasiones, considerando que tienen tal finalidad aquéllos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir «al sostenimiento de los gastos públicos» (art. 31.1 CE). En ese sentido, conviene recordar también que no caben en nuestro sistema tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica, pues «el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, por tanto, inexpresivas de capacidad económica» (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5). En consecuencia, es inherente al concepto constitucional de tributo, que exige que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, el que el mismo persiga siempre también una finalidad recaudatoria.

Dicho de otro modo, de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)], difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE. En fin, en sistemas tributarios complejos, formados por distintas figuras tributarias, resulta evidente que todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica. En este sentido, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, tal como se ha dicho en ya en la STC 289/2000 y que exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica «como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de "quien contamina paga")» (STC 289/2000, FJ 5). De esta manera, lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias,

sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación (por todas, STC 60/2013, FJ 3).

La citada finalidad extrafiscal se anuncia en el preámbulo, que afirma que este impuesto «tiene carácter extrafiscal, ya que su creación no obedece a un propósito exclusivamente recaudatorio, consustancial a cualquier figura impositiva, sino además, y principalmente, al de desplazar sobre los establecimientos implantados como grandes superficies las incidencias negativas que su actividad genera en el territorio, en el medio ambiente y en la trama del comercio urbano», y se concreta en el objeto del tributo (art. 21.1), que establece que «este impuesto grava la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, en la medida en que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y genera externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen».

Las finalidades extrafiscales así declaradas se proyectan además sobre la estructura del tributo en los términos ya descritos, de manera que a partir de la sujeción a gravamen de establecimientos con superficie útil a partir de 2.400 m², se modula la base imponible en función de la superficie destinada a aparcamiento de que dispone el gran establecimiento comercial (art. 21.6), indicador éste que se refleja también en los criterios de modulación de la base (art. 21.7) y de la base liquidable, que toma en cuenta otros factores adicionales, como la proyección horizontal o plano (frente a la altura) (art. 21.8), cuantificándose la deuda tributaria en función directa de los metros cuadrados de aparcamiento (art. 21.8) o, de los accesos de transporte público o planes medioambientales (art. 21.11). Finalmente, los ingresos del impuesto sobre establecimientos comerciales se declaran afectos, a tenor del art. 21.2, a la elaboración y ejecución «de programas dictados en desarrollo de las directrices sectoriales de equipamiento comercial, así como para la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras». Este elemento tiene relevancia en el examen de equivalencia, si bien en términos sólo relativos, pues hemos reiterado que «no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal» (SSTC 179/2006, FJ 10, y 60/2013, FJ 5).

El examen anterior permite excluir la equivalencia entre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el resto de tributos en liza pues resulta claro que la estructura del primero se ordena a la consecución de la citada finalidad, persiguiendo, entre otros aspectos, la internalización de los costes medioambientales que se derivan de los indicadores expuestos, como son el uso del vehículo (medido por la capacidad de alojamiento), o el impacto sobre el territorio (medido por el plano o proyección medioambiental), lo que avala su estructura de impuesto pigouviano. Se pretende así, tanto desincentivar un determinado modelo de gran establecimiento, como al mismo tiempo sujetar a un gravamen específico este tipo de actividades. Debemos, a mayor abundamiento, insistir en que no se trata de examinar si estamos ante un impuesto idóneo para minimizar el impacto medioambiental que se pretende tener en cuenta en su gravamen, sino si dicha finalidad se proyecta o no en su estructura y elementos de cuantificación. No es función de este tribunal determinar si la configuración del impuesto es la más idónea para cumplir los fines extrafiscales que dice perseguir; basta con que dichos fines se aprecien en la propia estructura del impuesto, como dijimos desde la STC 289/2000, lo que debemos concluir que sucede en este caso.

De acuerdo con lo anterior, puede descartarse en este caso la infracción del art. 6.3 LOFCA.

7. En segundo lugar, considera el órgano judicial que el impuesto asturiano impugnado vulnera el derecho fundamental a la libertad de empresa, reconocido en el art. 38 CE, porque impone un coste adicional sobre el comercio que se agrupa en grandes establecimientos comerciales y que no se impone, sin embargo, a sus competidores, perjudicando de este modo a algunos comerciantes frente a otros. Esta opinión se

comparte por el Abogado del Estado que solicita la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad. Por su parte la representación procesal del Principado de Asturias y el Fiscal, solicitan la desestimación de la cuestión, por no concurrir ninguna de las tachas de inconstitucionalidad alegadas en el mismo.

En relación con el derecho a la libertad de empresa reconocido en el art. 38 CE, este Tribunal ha declarado que el mismo «viene a establecer los límites dentro de los que necesariamente han de moverse los poderes constituidos al adoptar medidas que incidan sobre el sistema económico de nuestra sociedad» (STC 109/2003, de 5 de junio, FJ 15). Lo anterior es plenamente compatible con la afirmación de que «[e]l derecho a la libertad de empresa no es absoluto e incondicionado sino limitado por la regulación que, de las distintas actividades empresariales en concreto, puedan establecer los poderes públicos, limitaciones que han de venir establecidas por la ley, respetando, en todo caso, el contenido esencial del derecho» (SSTC 18/2011, de 3 de marzo, FJ 15, y 135/2012, de 19 de junio, FJ 5) y «derivadas de las reglas que disciplinen, proporcionada y razonablemente, el mercado» (entre otras SSTC 127/1994, de 5 de mayo, FJ 6; 109/2003, FJ 15, o 112/2006, de 5 de abril, FJ 8).

El derecho fundamental a la libertad de empresa, se ejerce, por tanto, «dentro de un marco general configurado por las reglas, tanto estatales como autonómicas, que ordenan la economía de mercado y, entre ellas, las que tutelan los derechos de los consumidores, preservan el medio ambiente, u organizan el urbanismo y una adecuada utilización del territorio por todos» [STC 227/1993, de 9 de julio, FJ 4 e)]. Las reglas estatales o autonómicas que ordenan la economía de mercado deben, por tanto, ser conformes con la doble garantía constitucionalmente establecida del derecho fundamental a la libertad de empresa: la de la reserva de ley y la que resulta de la atribución a cada derecho o libertad de un contenido esencial, un núcleo del que ni siquiera el legislador puede disponer.

En el presente supuesto el Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias (EAAst) ha atribuido a la Comunidad Autónoma competencias sobre «ordenación del territorio y del litoral, urbanismo y vivienda» (art. 10.3 EAAst), sobre «comercio interior, sin perjuicio de la política general de precios, de la libre circulación de bienes en el territorio del Estado y de la legislación sobre defensa de la competencia» (art. 10.14 EAAst), y sobre «protección del medio ambiente» (art. 11.5 EAAst). Asimismo, el art. 10.15 EAAst atribuye a la Comunidad Autónoma competencia sobre «planificación de la actividad económica y fomento del desarrollo económico de la Comunidad Autónoma dentro de los objetivos marcados por la política económica general». La creación de un impuesto como el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, dictado al amparo de los arts. 10.3, 10.14 y 11.5 del Estatuto de Autonomía de Asturias y que incide sobre un cierto tipo de actividad económica, supone el ejercicio de las competencias tributarias de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. Así, conviene recordar que la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas «autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1 CE), competencias «que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos» (art. 1.1 LOFCA). Y para garantizar esa «autonomía financiera», la Norma Fundamental les asigna una serie de recursos financieros que están constituidos, entre otros, por sus «propios impuestos, tasas y contribuciones especiales» [art. 157.1 b) CE], y les habilita para «establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes» (art. 133.2 CE). Por su parte, el art. 44.1 de la Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias, dispone que la hacienda del Principado de Asturias está constituida por «los rendimientos procedentes de los tributos propios».

A partir de aquí debemos determinar si la concreta medida impugnada vulnera la doble garantía del derecho fundamental a libertad de empresa reconocido en el artículo 38 CE.

En primer lugar, la medida impugnada no vulnera el principio de reserva de ley formal que protege la libertad de empresa (arts. 38 y 53.1 CE, en conexión con los arts. 128 y 131 CE), pues el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales se encuentra

establecido en una norma con rango de ley, la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales, que crea el impuesto en su artículo 21.

En segundo lugar, la medida impugnada tampoco afecta al núcleo del derecho a la libertad de empresa. En efecto, que un impuesto afecte al libre ejercicio de la actividad económica no implica necesariamente que tal afectación haya de ser considerada contraria a la Constitución. La libertad de empresa reconocida en el art. 38 CE exige que las regulaciones públicas que afectan al ejercicio de una actividad empresarial, sin afectar al propio acceso a la misma, sean constitucionalmente adecuadas.

Para determinar, por tanto, la conformidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales con el art. 38 CE procede examinar si constituye una medida adecuada para la consecución de un fin constitucionalmente legítimo, sin que le corresponda a este Tribunal ir más allá, pues ello supondría fiscalizar la oportunidad de una concreta elección del legislador, de una legítima opción política.

Lo primero que habrá que aclarar, por tanto, es la legitimidad del objetivo promovido por la medida adoptada, para, en un segundo momento, comprobar si el mismo se promueve de manera adecuada con aquella.

Así, tal y como hemos recordado, y según expresa el preámbulo de la Ley 15/2002, el fin promovido con el impuesto impugnado sería desplazar sobre los establecimientos implantados como grandes superficies las incidencias negativas que su actividad genera en el territorio, en el medio ambiente y en la trama del comercio urbano.

La finalidad de desplazar, sobre los establecimientos implantados como grandes superficies, tanto las incidencias negativas que generan sobre el medio ambiente, consecuencia del número de vehículos que se desplazan y la contaminación que producen, como sobre el territorio y la trama de comercio urbano que su actividad genera, consistentes, entre otros, en la desaparición del pequeño comercio de la trama urbana, constituye un objetivo constitucionalmente legítimos. No obstante lo anterior, se hace preciso recordar la posibilidad de que, en su caso, se pudiera producir una eventual limitación de la capacidad del legislador autonómico de seleccionar los fines y objetivos a promover, como resultado de la adopción de normativa propia por parte de la Unión Europea, aspecto este que, en todo caso, no compete a este Tribunal examinar.

Determinada la legitimidad constitucional de los fines que se pretende promover con la medida adoptada, debemos proceder a examinar si la concreta medida propuesta es adecuada para promover aquellos. Lo que ha querido gravar el legislador con el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales es el ejercicio de un concreto tipo de actividad. El legislador asturiano considera que dicha actividad produce un impacto negativo sobre el medio ambiente, el territorio y el comercio tradicional. El impacto negativo derivado de la existencia de estos grandes establecimientos comerciales se pretendería evitar por medio de la obligación misma de pago del impuesto, así como a través de la afección de los ingresos que produzca a la elaboración y ejecución de programas dictados en desarrollo de las directrices sectoriales de equipamiento comercial, y la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras, en los términos que hemos expuesto ya. Debemos afirmar que se trata de una medida adecuada para promover los legítimos objetivos pretendidos, teniendo en cuenta la estructura del impuesto, reflejada en el hecho imponible, que explicita el motivo por el que se grava el funcionamiento de estos establecimientos comerciales; la base imponible, que se apoya en aspectos como la superficie total, la extensión del aparcamiento y el número de habitantes, las bonificaciones que pretenden el fomento del transporte público (10 por 100 de la cuota) y de proyectos de protección medioambiental (10 por 100) y, en la medida en que el tributo puede desincentivar el establecimiento de nuevas grandes superficies, además de afectar la recaudación a paliar la incidencia negativa que la actividad de las grandes superficies ya existentes pueda generar en el territorio, en el medio ambiente y en la trama del comercio urbano.

Una vez determinado que la medida adoptada promueve de manera razonable un objetivo constitucionalmente legítimo, debe examinarse un argumento adicional del

órgano judicial proponente de la cuestión. Considera que los preceptos impugnados, al crear un impuesto que solo resulta exigible a un concreto tipo de actividad empresarial, la de los grandes establecimientos comerciales, provoca el surgimiento de un obstáculo para un colectivo de sujetos a quienes coloca en el mercado en una clara situación de desventaja, por tener que asumir unos costes que no asumen sus competidores. De esta manera, su actividad no queda sometida a las reglas de mercado, falseándose la competencia y, en consecuencia, quebrando la libertad de empresa del art. 38 CE, y, creando trabas injustificadas al desarrollo de las empresas en condiciones básicas de igualdad.

Ciertamente, la libertad de empresa reconocida en el art. 38 CE, además de garantizar que las limitaciones de la actividad no sean en sí mismas irracionales o arbitrarias, abona la igualdad de limitaciones de la actividad económica para las empresas de una misma clase ante cada ordenamiento individualmente considerado, el estatal y los autonómicos. El presupuesto para exigir la igualdad de trato es, por tanto, que se trate de operadores económicos que se encuentren en una misma situación. Presupuesto que es necesario determinar si se cumple en el presente caso.

El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales es un impuesto que afecta tanto al sector económico de las grandes superficies comerciales individuales, como al de los pequeños y medianos comerciantes que decidan agruparse en establecimientos implantados como grandes superficies. En ambos casos, la consecuencia de la agrupación de comerciantes en grandes establecimientos es que se pueden generar externalidades negativas sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano; externalidades que, *a priori*, no produce en la misma medida el pequeño comercio tradicional diseminado por la trama urbana. Es posible, por tanto, considerar que no se cumple el presupuesto para exigir la igualdad de trato en lo que se refiere a las limitaciones de la actividad económica, pues no se trataría de operadores económicos que se encuentren en una misma situación. Y además es, precisamente la diferente situación en la que se encuentran unos y otros operadores económicos, su agrupación en grandes establecimientos o su diseminación por la trama urbana, la que determina, por los costes y externalidades que se pueden generar en el caso de los que se agrupan, la existencia de una justificación que legitima la medida tributaria.

En consecuencia, el impuesto impugnado no vulnera el derecho a la libertad de empresa recogido en el art. 38 CE, ya que la medida promueve razonablemente el objetivo perseguido con la misma, al tratar de reducir el impacto negativo derivado de la existencia de los grandes establecimientos comerciales sobre el medio ambiente, el territorio y la trama del comercio urbano, y ya que la medida no establece limitaciones de la actividad económica diferentes para empresas competidoras que se encuentren en una misma situación.

8. Considera, asimismo, el órgano judicial proponente de la presente cuestión que el impuesto asturiano vulnera el derecho a la igualdad establecido con carácter general por el art. 14 CE y, con carácter particular en relación con el deber de contribuir, por el art. 31 CE. Para el órgano judicial proponente, esta vulneración se produciría porque el art. 21.3.2 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, omite otros locales, como los destinados a ocio, hostelería o espectáculos, que atraerían a un mayor número de visitantes y generarían mayores externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente que la actividad comercial gravada, y cuyo coste tampoco asumirían. El Abogado del Estado comparte esta opinión y solicita la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad. La representación procesal del Principado de Asturias y el Fiscal solicitan la desestimación, al considerar que el impuesto impugnado no excluye a determinados locales tal y como interpreta el órgano judicial proponente de la cuestión.

No es posible acoger la interpretación que realiza el órgano judicial de la Ley controvertida. Dado que el impuesto recae sobre grandes establecimientos comerciales, están incluidos dentro de su ámbito todos los locales situados dentro de la gran superficie, con independencia de su destino, sin que de la lectura del art. 21.3.2 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, quepa extraer una conclusión contraria. No constituye

una objeción que tras la reforma operada por la Ley 6/2004, de 28 de diciembre, el precepto se refiera a estos últimos de forma expresa porque, como razona el Letrado del Principado, ha pretendido aclarar qué operadores económicos están sujetos al impuesto. En consecuencia, no cabe considerar vulnerado el derecho a la igualdad establecido con carácter general por el art. 14 CE y, con carácter particular en relación con el deber de contribuir, por el art. 31 CE.

Una vez que hemos rechazado la interpretación que del precepto hace el órgano judicial, al examinar la vulneración de la igualdad, debemos rechazar igualmente que se haya vulnerado por el precepto impugnado, el principio de seguridad jurídica contenido en el art. 9.3 CE, pues la reforma operada por la Ley del Principado de Asturias 6/2004, de 28 de diciembre, no es suficiente para considerarlo así. Dicha forma de proceder podrá ser, en su caso, expresión de una mala técnica legislativa, pero de dicha circunstancia no cabe inferir de modo necesario una infracción del mencionado principio constitucional, dado que «el juicio de constitucionalidad no lo es de técnica legislativa», razón por la cual no «corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes», habida cuenta de que «el control jurisdiccional de la ley nada tiene que ver con su depuración técnica» (SSTC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 9, y 102/2012, de 8 de mayo, FJ 2).

9. Como consecuencia de los razonamientos que se exponen en los fundamentos jurídicos anteriores, procede desestimar la impugnación del art. 21 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales (denominada Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los presupuestos generales para 2003, en virtud de lo establecido en la disposición final primera de la Ley del Principado de Asturias 6/2004 de 28 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos generales para 2005).

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 la presente cuestión de inconstitucionalidad.

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

Dada en Madrid, a diez de abril de dos mil catorce.—Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.—Adela Asua Batarrita.—Luis Ignacio Ortega Álvarez.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Enrique López y López.—Ricardo Enríquez Sancho.—Firmado y rubricado.