

**CRITERIOS GUÍA PARA LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IGEC
DESPUÉS DE SU MODIFICACIÓN CON LA LEY 5/2017, DE 28 DE
MARZO, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS,
FINANCIERAS Y DEL SECTOR PÚBLICO DE CATALUNYA 2017.**

Junio 2017.



INDICE

I.-	INTERPRETACIÓN DE LOS DIFERENTES ELEMENTOS DEL TRIBUTO.....	3
I.1.-	HECHO IMPONIBLE.	3
I.2.-	SUJETO PASIVO	7
I.3.-	BASE IMPONIBLE.....	10
I.4.-	CUOTA TRIBUTARIA.....	18
II.-	DEVENGO DEL IMPUESTO Y PERIODO IMPOSITIVO	18
III.-	AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO	18
IV.-	RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE DURANTE EL EJERCICIO TRIBURARIO DE 2017.....	19
V.-	IMPUGNACIÓN DE LAS CUOTAS TRIBUTARIAS.	19
VI.-	PRINCIPALES ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD Y DE INADECUACIÓN AL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMUNITARIO.	21
VII.-	ANEXOS: EJEMPLO DE CÁLCULOS DE AUTOLIQUIDACIONES.....	27

CONSIDERACIÓN PRELIMINAR:

Estos criterios se han elaborado en base al contenido de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público de Catalunya 2017 (a la que en adelante nos referiremos como LIGEC), para que puedan ser utilizados en la confección de las diferentes alternativas de autoliquidación del tributo que tienen los miembros de la AECC y, en su caso, para permitir y valorar la conveniencia de presentar alegaciones al Proyecto de Reglamento que debe desarrollar el tributo modificado, si el mismo propone una concreción de los elementos del tributo que perjudique sus intereses.

I.- INTERPRETACIÓN DE LOS DIFERENTES ELEMENTOS DEL TRIBUTO.

I.1.- HECHO IMPONIBLE.

Constituye el hecho imponible del tributo (artículos 7.1 y 7.2 de la LIGEC):

- El impacto medioambiental derivado de la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales.
- Se entiende por utilización de grandes superficies con finalidades comerciales las que se llevan a cabo en los siguientes establecimientos:
 - Grandes establecimientos comerciales territoriales individuales con superficie de venta igual o superior a 2.500 m².
 - Grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos con superficie de venta igual o superior a 2.500 m².
 - Grandes establecimientos comerciales (individuales o colectivos) con superficie de venta igual o superior a 1.300 m² e inferior a 2.500 m², que estén situados fuera de la trama urbana consolidada o, en el caso de que ésta no esté definida, que estén situados fuera del núcleo histórico y sus ensanches.

Por tanto, el IGEC debe considerarse un tributo parafiscal que pretende gravar la contaminación causada por los vehículos que se desplazan a los equipamientos comerciales.

Concepto de superficie de venta (artículo 7.4 LIGEC).

Este concepto no sólo es determinante para definir qué establecimientos comerciales (individuales o colectivos) están sujetos al impuesto y cuáles no; sino que también es un elemento integrante de la fórmula para la determinación de la base imponible por el método estimado en el caso de los establecimientos comerciales individuales¹.

- **Objetivo:** Realizar una interpretación lo más restrictiva posible del concepto de superficie de venta, que permita: (i) reducir el número de establecimientos comerciales sujetos al impuesto, y (ii) reducir el importe de las bases imponibles.
- **Interpretación propuesta:** la definición de “superficie de venta” recogida en el artículo 7.4 de la LIGEC coincide en esencia con la definición de “superficie de venta” recogida en el artículo 5 c) del Decreto-ley 1/2009, de 22 de diciembre, de Ordenación de los Equipamientos Comerciales -en adelante, Decreto-ley 1/2009-. Por tanto, a efectos de la LIGEC, procede remitirse también al cálculo de la superficie de venta que se haya podido realizar de acuerdo con los criterios del Decreto-ley 1/2009 (a efectos de solicitar una licencia comercial, de efectuar una declaración responsable de nueva implantación, etc...).

¹ Es cierto que el tenor literal del artículo 10.2 LIGEC permitiría defender que en el caso de los establecimientos comerciales colectivos que tengan concretamente la consideración de “grandes” (y no de “grandes territoriales”), la superficie a computar para determinar la base imponible del Impuesto sería la “superficie de venta”, y no la “superficie total”. Así resulta del hecho de que dicho precepto disponga literalmente que la superficie computable en el caso de los “grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos” es la “superficie total”, y que en el “resto de casos” es la “superficie de venta”. No obstante, consideramos que dicha distinción resulta de muy difícil justificación, y que por tanto el hecho de que el artículo 10.2 LIGEC, a la hora de determinar para el cálculo de la base imponible cuándo resulta aplicable la “superficie total”, se refiera únicamente a “los grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos”, parece deberse a un error, olvido o falta de precisión por parte del legislador. Por tanto, consideramos que la interpretación más prudente y garantista, si bien no la única, es la de mantener que, a efectos de determinar la base imponible del IGET de un establecimiento comercial colectivo, debe tomarse en consideración la “superficie total” del mismo y no únicamente su “superficie de venta”, con independencia de si dicho establecimiento colectivo tiene la consideración de “grande” o de “grande territorial” en función de sus dimensiones.

Debe resaltarse, no obstante, que existe un punto de discrepancia entre la definición de superficie de venta de la LIGEC y del Decreto-ley 1/2009, puesto que lo que debe computarse como superficie de venta a efectos del IGECE es una superficie mayor que la que se ha tomado en consideración a efectos de solicitud de la licencia comercial.

Esta regla de cálculo dispar se produce en relación con el cómputo del espacio comprendido entre la zona de cajas y las puertas de salida. Así, mientras la LIGEC prevé que dicho espacio sí debe computarse como superficie de venta, el Decreto-ley 1/2009, si bien como regla general prevé también que debe computarse, establece la excepción de que NO se computará en el caso de las nuevas implantaciones de establecimientos en formato de supermercado, hipermercado y superficie especializada, siempre y cuando en dicha zona no se desarrolle ninguna actividad comercial.

Por tanto, a efectos de la LIGEC, en el caso concreto de estas 3 tipologías de establecimientos comerciales (hipermercados, supermercados y superficies especializadas), a la superficie de venta que resulte del cálculo de acuerdo con el criterio del Decreto-ley 1/2009, deberá sumarse la superficie ocupada por este espacio comprendido entre la zona de cajas y las puertas de salida.²

Esta particularidad deberá tenerse especialmente en cuenta puesto que la misma puede obligar a tributar a un establecimiento comercial en formato de supermercado o de superficie especializada que, en cambio, no haya estado sujeto a la obtención de licencia comercial, por no contar con una superficie de venta superior a los 2.500 m², siguiendo los criterios establecidos en el Decreto-Ley 1/2009.

Dejando de lado esta regla específica, como en el resto de supuestos no existen discrepancias en la definición de “superficie de venta” de ambas normativas,

² Consideramos arriesgado en este concreto supuesto de discrepancia entre ambas normas, apartarnos de la previsión de la LIGEC y ajustarnos al criterio del Decreto-ley 1/2009, puesto que es difícil de defender que la previsión de la LIGEC, relativa a que dicho espacio sí computa, constituya una regla general, que en realidad pueda ser excepcionada en el concreto supuesto del apartado c) del Decreto-ley 1/2009, por cuanto ese supuesto excepcional recogido en el Decreto-ley 1/2009, aplicado en el seno de la LIGEC, resultaría aplicable a la inmensa mayoría de supuestos de establecimientos (individuales) sujetos al IGECE (en todos los casos salvo en los de establecimientos singulares), perdiendo así toda virtualidad la previsión de la LIGEC, que pese a constituir la regla general resultaría prácticamente inaplicable.

procede tomar en consideración, a efectos de facilitar la identificación de los espacios que no computan como superficie de venta, la relación que a estos efectos aparece en la parte final del artículo 5 c) del Decreto-ley 1/2009, que establece que *“no constituye superficie de venta, y por lo tanto se excluyen de su cómputo, los espacios siguientes”*:

- Superficie destinada a elaborar productos, cuando se haga exclusivamente en un lugar al que no tiene acceso el público.
- Superficies de las zonas destinadas a carga, descarga y almacén, siempre que no sean accesibles al público.
- La superficie de la zona destinada a oficinas.
- La superficie de la zona destinada a aparcamiento siempre que en ella no se lleve a cabo ninguna actividad comercial.
- Las superficies de las zonas destinadas a talleres, servicios técnicos y de personal a las que no tiene acceso el público.
- Los lavabos para los clientes.
- Las superficies de todas las zonas en las que esté prohibido el acceso público.
- En los establecimientos comerciales de carácter colectivo se excluyen, además, los espacios de libre circulación comunes al público en general, externos a los establecimientos individuales de los que forman parte.
- También en el caso de los establecimientos comerciales de carácter colectivo, no se computan como superficie de venta las superficies dedicadas exclusivamente a la restauración, a la comercialización de servicios, a actividades lúdicas en general, y específicas para niños y guarderías.

En relación con lo que se acaba de exponer, y a modo de ejemplo, no deberá computarse como superficie de venta la superficie de bares, cafeterías, restaurantes, granjas o heladerías; la superficie de salones recreativos, salas de juego, cines, o boleras; las superficies destinadas a peluquerías, salones de belleza, lavanderías, cajeros u oficinas bancarias; ni las superficies destinadas a salas de juego o parques de recreo para niños, ludotecas, guarderías, etc...

- La zona ocupada por los surtidores de gasolina anexos a los establecimientos comerciales en que la actividad comercial se compagine con la venta de carburante.

I.2.- SUJETO PASIVO

I.2.1.- Sujetos pasivos obligados al pago del Impuesto (artículo 9 LIGEC):

- Establecimientos comerciales individuales: titular del establecimiento comercial: el operador comercial que lleva a cabo de manera directa la actividad comercial.
- Establecimientos comerciales colectivos: titular de la licencia comercial o asimilable.

Es cierto que cuando el artículo 9.2 de la LIGEC introdujo el vocablo “*asimilable*” muy probablemente quería referirse a “*asimilable a licencia comercial*”. Es decir, quería referirse a un acto asimilable a la licencia comercial, cuál es el “Informe de la Comisión Territorial de Equipamientos Comerciales”, que se emitía con anterioridad (la figura que hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1997, de 24 de marzo, de Equipamientos Comerciales de Catalunya, realizaba la función equivalente a la que realiza actualmente la licencia comercial, como es la de comprobación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa de equipamientos comerciales).

El contenido del párrafo siguiente, probablemente se ha mantenido por el legislador en la versión de la LIGEC aprobada definitivamente por error u olvido. Tenía mucho sentido en la versión inicial del Proyecto de la norma, en que se preveía que en el caso de los establecimientos colectivos el sujeto pasivo lo era el propietario de dicho establecimiento.

En la redacción finalmente aprobada hubiera tenido mucho más sentido incorporar dicho párrafo al final del artículo 9.3, que establece que es “*responsable subsidiario del impuesto*” el “*titular del derecho de propiedad del bien inmueble en que está situado el establecimiento o de cualquier otro derecho real sobre el bien inmueble*”.

No obstante, lo cierto es que, habiéndose mantenido finalmente dicho párrafo dentro del artículo 9.2, resulta posible realizar otra interpretación de “*asimilable*”, referida al sujeto. Es decir, puede interpretarse “*asimilable*” como “*asimilable al titular de la licencia comercial*”.

Esta interpretación puede ser especialmente útil cuando el titular de la licencia comercial no coincide completamente con el propietario del establecimiento comercial colectivo (por existir más propietarios no titulares de la licencia comercial).

De acuerdo con esta interpretación, cuando concorra esta circunstancia podría mantenerse que es *“asimilable al titular de la licencia comercial”*, y por tanto sujeto pasivo del impuesto, el propietario del establecimiento comercial colectivo. Es decir, el conjunto o la suma de propietarios del mismo.

Sin esta interpretación, este segundo párrafo del artículo 9.2, en el concreto punto en que se encuentra situado, ciertamente, quedaría desprovisto de cualquier tipo de sentido.

De este modo, la interpretación que podría mantenerse del vocablo “asimilable” y del segundo párrafo del artículo 9.2, permitiría regularizar los supuestos en que la titularidad de la licencia comercial no coincide con el titular del inmueble.

Debe tenerse en cuenta que en el caso de los establecimientos comerciales colectivos se ha querido grabar el impacto medioambiental que produce todo el conjunto inmobiliario, formado tanto por los locales comerciales como por los locales de ocio o restauración, como luego se explicará más detenidamente, por la afluencia de vehículos que genera todo el conjunto (locales comerciales, de ocio, y restauración).

En concreto, en el caso de los establecimientos comerciales colectivos, nos podríamos encontrar con la siguiente casuística, que pasamos a abordar de manera individualizada:

I) Supuesto en que el titular de la licencia comercial coincide plenamente con el propietario del establecimiento colectivo.

En este supuesto no cabe destacar ninguna particularidad. El titular de la licencia comercial sería el sujeto pasivo y debería presentar la autoliquidación.

II) Supuesto en que el titular de la licencia comercial es propietario únicamente de una parte del establecimiento comercial colectivo (por existir más propietarios, que no son titulares de la licencia comercial).

En el caso de que sean varios los propietarios del establecimiento comercial colectivo, y únicamente uno de ellos sea además el titular de la licencia comercial, entendemos que sería posible que la autoliquidación fuera presentada por la Comunidad de Propietarios. En este supuesto, no

consideramos probable que la Generalitat presentase objeción alguna al respecto.

III) Supuesto en que el titular de la licencia comercial no es propietario del establecimiento colectivo (ni tan sólo de una parte).

Otro supuesto sería el de que el titular de la licencia comercial no sea propietario (ni en todo ni en parte) del establecimiento comercial colectivo.

Esta circunstancia, en la mayoría de casos, vendrá ocasionada por una de las dos causas siguientes:

- *Porque se haya transmitido la propiedad del establecimiento comercial colectivo, sin que se haya hecho lo propio con la titularidad de la licencia comercial (supuesto de titular de licencia comercial “desactualizado”).*

En este caso, debería propiciarse el cambio de titularidad de la licencia comercial, a efectos de “actualizar” dicha titularidad. Para el caso de que dicho cambio de titularidad no se llevase a cabo, nos remitimos a lo que se dispone a continuación en relación con la figura del responsable subsidiario.

- *Porque la licencia comercial la haya solicitado y obtenido el explotador/gestor del establecimiento comercial colectivo:*

En el caso de que exista un explotador/gestor del establecimiento colectivo que sea titular de la licencia comercial, el sujeto pasivo del Impuesto sería, obviamente, él, es decir, el titular de la licencia comercial.

No obstante, si en virtud de los pactos privados contractuales establecidos entre el explotador y la propiedad del establecimiento colectivo, el explotador considerase que no le corresponde a él pagar el IGEC, y no presentase la correspondiente Autoliquidación del Impuesto, la Generalitat de Catalunya, subsidiariamente, podría dirigirse contra el propietario del establecimiento colectivo, tal como se precisa en el apartado siguiente relativo a la figura del responsable subsidiario del Impuesto.

En el supuesto en que dentro de un establecimiento comercial colectivo sujeto al IGEC existiesen uno o más establecimientos comerciales individuales que por sí solos también estuvieran sujetos al impuesto, consideramos que únicamente debería presentarse una Autoliquidación, y que debería presentarla en concreto el titular de la licencia comercial del establecimiento comercial colectivo, a efectos de evitar incurrir en un supuesto de doble imposición, supuesto cuya prohibición deriva de la aplicación del Principio de no confiscación previsto en el artículo 31 de

la Constitución Española y del Principio de capacidad económica reconocido por la Jurisprudencia.

I.2.2.- Responsable subsidiario del Impuesto (artículo 9.3 LIGEC): el titular del derecho de propiedad del bien inmueble en que se sitúa el establecimiento o de cualquier otro derecho real sobre dicho bien.

Esto significa que si el titular de la licencia comercial no presentara la Autoliquidación, y además el procedimiento de recaudación del tributo ejecutado por la Administración contra el mismo resultara fallido, la Generalitat podrá exigir el tributo al propietario del establecimiento (propietario individual o Comunidad de Propietarios, según el caso) en calidad de responsable subsidiario. En este caso, la Responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda exigida en periodo voluntario (de acuerdo con el artículo 41.3 Ley 58/2003 General Tributaria -en adelante, LGT-).

I.3.- BASE IMPONIBLE

Se prevén dos formas de cálculo de la Base Imponible, cuya interpretación se desarrolla en los dos subapartados siguientes:

I.3.1.- Método de cálculo directo (art. 10.1 LIGEC).

Es el **método de cálculo que la norma establece con carácter preferente y prevalente**. De tal forma que únicamente puede utilizarse el método de cálculo estimado, si concurre alguno de los supuestos previstos específicamente por la norma, como son: que el aparcamiento no disponga de un instrumento de contaje de vehículos, o que el establecimiento no disponga de aparcamiento.

Para el cálculo de la base imponible por el método directo, se parte del número de vehículos que, durante el periodo impositivo, acceden al aparcamiento del establecimiento comercial, de acuerdo con las lecturas de los sistemas de medición de los accesos al aparcamiento. Esta cifra puede ser minorada excluyendo los vehículos siguientes que accedan al aparcamiento:

- Vehículos que acceden en virtud de un contrato de alquiler o contratos similares.
- Vehículos de trabajadores del establecimiento que acceden en días laborables.

Por tanto, deben excluirse los accesos de vehículos que corresponden a empleados del establecimiento comercial que acceden en días laborables. A estos efectos, deberá existir un sistema que permita identificar a estos vehículos perfectamente.

Y deben excluirse también todos los accesos de vehículos que acceden en base a un contrato de alquiler o similar. Esta previsión permitirá excluir los accesos de particulares que tengan plazas en pupilaje dentro del aparcamiento. Y la misma previsión debería utilizarse también para excluir los vehículos que accedan al aparcamiento y que se dirijan a otras actividades que puedan existir en el mismo edificio o emplazamiento (hoteles, oficinas, centros de convenciones, etc...).

Para ello, convendría tener suscritos Contratos con las entidades responsables de las otras actividades diferentes al establecimiento colectivo con las que se comparte el aparcamiento, y contar además con sistemas que permitan un buen contaje de los vehículos, que garanticen discriminar o individualizar los vehículos que acceden al aparcamiento por dirigirse al establecimiento colectivo de los que acceden para dirigirse a las otras actividades.

Coeficiente corrector por disponer de un número de plazas de aparcamiento inferior al establecido legalmente:

Este coeficiente corrector tiene como efecto incrementar el número de vehículos que acceden al aparcamiento. Por tanto, el objetivo es evitar aplicarlo siempre que sea posible, o aplicarlo en el registro más bajo posible, para no incrementar la Base Imponible.

Entendemos que la determinación de si procede la aplicación del coeficiente corrector, y de cuál debe ser este coeficiente, deberá realizarse tomando como referencia el número de plazas exigido por el Decreto 378/2006, de 10 de octubre por el que se desarrolla la Ley 18/2005 de Equipamientos Comerciales -en adelante, Decreto 378/2006-, aun cuando el establecimiento en cuestión se haya implantado con carácter previo a su entrada en vigor (que tuvo lugar el 17/10/2006).

Así, por ejemplo, un establecimiento que disponga realmente de 100 plazas de aparcamiento, autorizado en el año 1990, pero que de acuerdo con el Decreto 378/2006 le resultaran exigibles 150 plazas de aparcamiento, se le debería aplicar un coeficiente corrector de 1,375.

Sin embargo, el artículo 10.1 LIGEC prevé que este coeficiente no se aplique cuando exista una licencia comercial de la Generalitat de Catalunya o una licencia comercial municipal que prevea expresamente una reducción de la dotación de plazas de aparcamiento prevista legalmente que resultaría exigible al establecimiento.

Podría intentar defenderse que el coeficiente corrector no se aplica tampoco cuando la reducción de la dotación de plazas de aparcamiento se haya conseguido, no ya en base al Decreto 378/2006, sino en aplicación de la Orden de 26/9/1997 de Tipología de Establecimientos Comerciales, que en su artículo 7.5 prevé expresamente también la posibilidad de revisar a la baja las dotaciones de plazas de aparcamiento (establecidas en la propia Orden) con motivo del otorgamiento de la licencia comercial. Esta interpretación únicamente sería defendible en la medida en que se considerara que la referencia expresa del artículo 10.1 LIGEC al Decreto 378/2006 se realiza exclusivamente a los efectos de comparar la dotación de aparcamiento de que dispone realmente el establecimiento comercial en relación con la que le correspondería legalmente. En cualquier caso, cabe precisar que si bien esta interpretación es defendible, no es la única.

I.3.2.- Método de cálculo estimado (art. 10.2 LIGEC).

Como ya se ha avanzado anteriormente, únicamente puede utilizarse este método de cálculo si concurre alguno de los supuestos previstos específicamente por la norma:

- El aparcamiento no dispone de un instrumento de contaje de vehículos (sistema de medición de accesos al aparcamiento).
- El establecimiento NO dispone de aparcamiento (art. 10.3 a) LIGEC).

Se entiende que un establecimiento SÍ dispone de aparcamiento cuando éste se destina preferentemente al uso de clientes del establecimiento (con independencia de su titularidad, tipo de gestión o sistema de pago).

Pues bien, como la Ley no exige que el aparcamiento sea titularidad del sujeto pasivo (pudiendo ser por tanto el aparcamiento propiedad de cualquier tercero, aun cuando este tercero no tenga ninguna vinculación con el establecimiento comercial), entendemos que podría defenderse igualmente que el establecimiento cuenta con aparcamiento -evitando así el cálculo estimado de la base imponible- también en los casos siguientes:

- o Un aparcamiento privado que se encuentre al servicio de varias actividades o edificios (entre ellos el comercial).
- o Supuesto en que el aparcamiento del establecimiento se disponga mediante un Acuerdo/Certificado de reserva de plazas en un aparcamiento público cercano.

Para defender que determinadas plazas de estos tipos aparcamientos se encuentran “preferentemente” destinadas al uso de clientes del establecimiento, convendría acreditar dicha circunstancia.

Para ello, convendría tener delimitadas dentro del aparcamiento aquellas concretas plazas destinadas al establecimiento comercial, mediante una señalización física específica de las mismas, utilizando elementos distintivos como el pintado de dichas plazas. De tal forma que pudiera justificarse que la zona reservada se utiliza preferentemente por los clientes del establecimiento comercial aun cuando dicha zona no ocupe la mayor parte del aparcamiento total. Además, convendría tener suscrito un Acuerdo en que se ponga de manifiesto el número de plazas concretas “reservadas” al establecimiento comercial.

Elementos integrantes de la fórmula para el cálculo de la base imponible por el método estimado.

La fórmula es la siguiente: $\text{Ratio de vehículos/día y m}^2 \text{ de superficie (de venta o total) x Superficie x Días de Apertura x Coeficiente según ubicación del establecimiento.}$

Vayamos a continuación a examinar de manera individualizada cada uno de los elementos integrantes de la fórmula:

- *RATIO DE VEHÍCULOS/DÍA.*

La regla general es aplicar las ratios que se establecen en el Cuadro del artículo 10.2 LIGEC, en función de la tipología o categoría de establecimiento que corresponda.

No obstante, existe una regla específica para el supuesto de una **galería comercial en la que el supermercado o hipermercado ocupe más del 80% de la superficie total del establecimiento colectivo**. En este caso, se aplica la ratio VD correspondiente a la categoría de supermercado o hipermercado, sustancialmente superior a la del establecimiento comercial colectivo, que es la que hubiera correspondido.

- *SUPERFICIE.*

- o En el caso de los establecimientos comerciales individuales: **superficie de venta**, de acuerdo con los criterios de qué debe computar como superficie de venta que se establecen en el Apartado I.1.2

- o En el caso de los establecimientos comerciales colectivos³: **superficie total**.

Por cuanto se refiere a la **superficie de venta**, nos remitimos a lo ya dispuesto en el apartado I.1.2.

Por cuanto se refiere a la **superficie total**:

- o Resulta indiscutible que el concepto de superficie total no puede ser coincidente con el de “superficie de venta”, puesto que de ser así la LIGEC no habría establecido en su artículo 10.2, a efectos de determinar la superficie computable, una diferenciación entre ambos conceptos, previendo que el de “superficie total” juegue en el caso de los grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos, y que el de “superficie de venta” juegue en el resto de casos.
- o Cabrían diversas interpretaciones sobre qué debe considerarse como superficie total del establecimiento colectivo: superficie construida del establecimiento colectivo, su superficie bruta alquilable...

No obstante, atendiendo al contenido de la Memoria del Anteproyecto de la LIGEC, consideramos que la interpretación que permite reducir al máximo la superficie total, y que además puede justificarse legalmente, sería la siguiente:

³ Es cierto que el tenor literal del artículo 10.2 LIGEC permitiría defender que en el caso de los establecimientos comerciales colectivos que tengan concretamente la consideración de “grandes” (y no de “grandes territoriales”), la superficie a computar para determinar la base imponible del Impuesto sería la “superficie de venta”, y no la “superficie total”. Así resulta del hecho de que dicho precepto disponga literalmente que la superficie computable en el caso de los “grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos” es la “superficie total”, y que en el “resto de casos” es la “superficie de venta”. No obstante, consideramos que dicha distinción resulta de muy difícil justificación, y que por tanto el hecho de que el artículo 10.2 LIGEC, a la hora de determinar para el cálculo de la base imponible cuándo resulta aplicable la “superficie total”, se refiera únicamente a “los grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos”, parece deberse a un error, olvido o falta de precisión por parte del legislador. Por tanto, consideramos que la interpretación más prudente y garantista, si bien no la única, es la de mantener que, a efectos de determinar la base imponible del IGET de un establecimiento comercial colectivo, debe tomarse en consideración la “superficie total” del mismo y no únicamente su “superficie de venta”, con independencia de si dicho establecimiento colectivo tiene la consideración de “grande” o de “grande territorial” en función de sus dimensiones.

- **Es indiscutible que dentro de este concepto de “superficie total” del establecimiento colectivo debe computarse** en todo caso la superficie de los establecimientos comerciales.

Y más concretamente, dentro de éstos, **la superficie de venta de dichos establecimientos comerciales**. Este extremo, se deriva tanto de una interpretación literal de la Memoria del Anteproyecto de la LIGEC, como de una interpretación finalista o teleológica de la misma, dado que la superficie de venta es la superficie que realmente, dentro de estos establecimientos “comerciales”, tiene capacidad para generar afluencia o atraer clientela.

- Por otro lado, la propia Memoria del Anteproyecto de la LIGEC señala también que, en el caso de los establecimientos colectivos, a efectos de determinar la afluencia de clientela, se deben tomar en consideración otros elementos de atracción del establecimiento colectivo, más allá propiamente de los establecimientos comerciales (y de su superficie de venta). Y señala que **dichos elementos de atracción son los espacios dedicados a otros servicios de ocio o restauración**.

Por tanto, no cabe duda que **dentro del concepto de “superficie total”, no sólo se debe computar la superficie de venta de los establecimientos comerciales, sino que se debe computar también una determinada superficie o porcentaje de los espacios o locales dedicados a servicios, y actividades de ocio o restauración**.

En concreto, en relación con la particular superficie que debe tomarse en consideración dentro de cada uno de los locales de servicios, ocio o restauración, a efectos de determinar la base imponible del impuesto, podría barajarse la opción de computar toda la superficie construida, o toda la superficie útil, de dichos locales de servicios, ocio o restauración.

No obstante, atendiendo nuevamente a la Memoria del Anteproyecto de la LIGEC, parece que el concepto de superficie más adecuado para cumplir el objetivo buscado por la normativa, como es el de computar toda la superficie que genera afluencia, sería el de tomar en consideración dentro de estos locales, precisamente, la concreta superficie que realmente puede generar afluencia o atraer clientela. Esta superficie vendría a ser **la superficie dentro del local de servicios, ocio o restauración destinada a acoger a la clientela, o la superficie transitable por el público**; equiparable a la superficie de venta dentro de los establecimientos comerciales.

Así, por ejemplo, en un local de restauración deberíamos tomar en consideración la superficie ocupada por el salón comedor -por las mesas- (y no la superficie ocupada por la cocina, oficinas, vestuarios, etc...). O en el caso de los Cines se debería computar específicamente la superficie ocupada por las salas de butacas (sin contar tampoco salas de proyección, oficinas, lavabos, etc...).

- Por tanto, **de acuerdo con esta interpretación, el concepto de “superficie total” debe integrarse tanto por la superficie de venta de los establecimientos comerciales que integran el establecimiento colectivo (a cuyos efectos podrá utilizarse directamente la superficie de venta autorizada por la Dirección General de Comercio para el conjunto del establecimiento), como por la superficie del interior de cada uno de los locales de ocio o restauración que es capaz de generar afluencia o atraer clientela (es decir, la superficie del interior de estos locales de ocio o restauración destinada a acoger a la clientela, la superficie transitable por el público de los mismos).**
- En aquellos casos en los que una parte de esta superficie total del establecimiento comercial colectivo, no ha estado en funcionamiento a consecuencia de la realización de obras de remodelación del centro comercial o por la imposibilidad de su comercialización, consideramos que podría defenderse la reducción proporcional de la superficie total.

Teniendo en cuenta que la finalidad perseguida por el impuesto es gravar la contaminación generada por la afluencia de vehículos al establecimiento comercial, es evidente que siendo inferior la superficie total que ha estado en funcionamiento, también será inferior la afluencia de vehículos estimada que habrá causado. A estos defectos, debería hacerse un cálculo de la superficie cerrada y días en los que se ha prolongado el cierre, con el objetivo de poder calcular los m²/año que han estado cerrados.

En cambio, no nos parece adecuado tomar en consideración la situación (apertura/cierre) del establecimiento comercial colectivo a 31 de diciembre, fecha de devengo del impuesto, porque en este caso no se podría defender la coherencia de esta interpretación con la finalidad perseguida por el impuesto.

- *COEFICIENTE CORRECTOR TUC.*

Dentro de este elemento de la fórmula, conviene analizar dos aspectos concretos:

1. Definición del núcleo histórico y de sus ensanches (artículo 7.2 c) LIGEC).

Este concepto es de aplicación para la liquidación del tributo, exclusivamente, en aquellos municipios que no tengan TUC delimitada.

El objetivo es realizar una interpretación extensiva o amplia de “núcleo histórico y sus ensanches”, que permita incluir el máximo número de realidades posibles en ellos, con el objeto de evitar la aplicación del coeficiente corrector de 1,20 sobre la base imponible (en método estimado).⁴

Pues bien, en relación con ello, la interpretación que proponemos es la siguiente:

- Interpretar como “núcleo histórico” aquellas áreas que estén calificadas urbanísticamente con esta clave (núcleo poblacional originario del municipio, que típicamente suele estar compuesto por edificaciones entremedianeras de pocas plantas, y en muchas ocasiones con calles peatonales).
- E interpretar como como “ensanches”, todas aquellas áreas calificadas urbanísticamente con claves de tipo residencial (que admitan el uso residencial con carácter principal o dominante) que se encuentren contiguas a este núcleo histórico, siendo suficiente con que exista un punto de conexión entre dichas áreas y el núcleo histórico.

2. Concepto de Concentraciones Comerciales (artículo 7.5 LIGEC)

A este respecto, en primer lugar, cabe señalar que las concentraciones comerciales (artículo 7.5 de la LIGEC) **no** se equiparan a trama urbana consolidada, a efectos del IGEC, a diferencia de lo que sucede en el Decreto-ley 1/2009 a efectos de determinar su posible ubicación.

⁴ Así mismo, esta interpretación extensiva, va a propiciar la no sujeción al impuesto de un mayor número de establecimientos de entre 1.300 y 2.499 m² de superficie de venta, ubicados en municipios que no tengan TUC delimitada.

Con lo que la ubicación de un establecimiento dentro de una concentración comercial no podrá jugar a efectos de evitar aplicar sobre él el coeficiente corrector de 1,20 de la base imponible, ni a efectos de no sujetarlo al IGEC (en caso de disponer entre 1.300 y 2.499 m²).

I.4.- CUOTA TRIBUTARIA

La base liquidable se obtiene de aplicar a la base imponible una reducción de 27.000 vehículos en concepto de mínimo exento. Y la cuota tributaria, aplicando un tipo de gravamen de 0,18 euros por vehículo.

II.- DEVENGO DEL IMPUESTO Y PERIODO IMPOSITIVO

El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año. No obstante, en los casos de cierre del establecimiento el impuesto se devenga en la fecha de cierre.

Por otro lado, cuando la apertura se produce en una fecha posterior al 1 de enero, el periodo impositivo comprende des de la fecha de apertura hasta el 31 de diciembre.

En caso de que el establecimiento cierre antes de acabar el año, el periodo impositivo comprende desde el 1 de enero hasta la fecha de cierre.

III.- AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

- Los sujetos pasivos están obligados a **presentar la autoliquidación del impuesto** y a **efectuar el ingreso entre los días 1 y 20 del mes de febrero** siguiente a la fecha de devengo del impuesto.
- El modelo de autoliquidación se debe aprobar por Orden del Consejero del Departamento competente en materia de Hacienda.

IV.- RÉGIMEN TRANSITORIO APLICABLE DURANTE EL EJERCICIO TRIBUTARIO DE 2017

En el ejercicio 2017, el IGEC consta de 2 periodos impositivos:

- Periodo comprendido entre 1/1/2017 y 31/3/2017: se liquida de acuerdo con la Ley 16/2000, es decir, por el sistema de padrón. La Administración tributaria efectuará el prorrateo correspondiente.
- Periodo comprendido entre 1/4/2017 y 31/12/2017: se aplica la regulación del impuesto de la nueva Ley.

V.- IMPUGNACIÓN DE LAS CUOTAS TRIBUTARIAS.

Como se ha explicado, con la modificación del IGEC se ha variado igualmente el sistema de gestión del tributo, que deja de liquidarse por la Administración de la Generalitat (siguiendo el sistema de padrón), para pasar a gestionarse por la vía de la autoliquidación.

Esto va a suponer que, una vez practicada la autoliquidación y realizado el pago del tributo, deberá ser solicitada la rectificación de la autoliquidación, así como la consiguiente devolución de pago indebidamente realizado. Para presentar esta solicitud de rectificación el sujeto pasivo del tributo va a disponer de un plazo de 4 años (según lo previsto por el art. 66.d) LGT).

Por su parte, la Administración de la Generalitat va a disponer de un periodo de 6 meses para resolver esta petición, según lo previsto por el art. 19 del Real Decreto 520/2005, que desarrolla la LGT. En el caso de que la Administración no resuelva expresamente la petición de rectificación y devolución, se entenderá que la misma ha sido desestimada.

Contra la desestimación táctica o expresa de la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, se podrá interponer, en primer lugar un recurso de reposición en el plazo de 1 mes. Debe aclararse que la interposición de este recurso es potestativa, con lo que los sujetos pasivos pueden prescindir del mismo y proceder a la interposición inmediata de la reclamación económico-administrativa. Si se interpone este recurso de reposición, debe tenerse en cuenta que la falta de resolución del mismo en el plazo de 1 mes, equivale a su desestimación.

Por otra parte, la reclamación económica-administrativa, que puede suceder a la desestimación del recurso de reposición o interponerse directamente contra la desestimación de la rectificación de la autoliquidación, debe interponerse igualmente en el plazo de 1 mes ante la Delegación Territorial de la Administración Tributaria de Catalunya, y se entenderá desestimada si transcurre un año sin que se haya resuelto expresamente.

Agotada la vía económico-administrativa, se abre la vía judicial, mediante la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo en el plazo de 2 meses.

En la medida en la que los argumentos que permitirán sustentar la procedencia de la rectificación de la autoliquidación estarán fundados en la inconstitucionalidad del tributo o en su inadecuación al ordenamiento jurídico comunitario, se aconseja seguir la estrategia de utilizar todos los recursos existentes y de agotar los plazos, con el objetivo de evitar que las autoliquidaciones pudieran devenir firmes antes de que llegara un pronunciamiento del TC o del TJUE declarando la inconstitucionalidad del tributo o su inadecuación al ordenamiento jurídico comunitario.

Suspensión del pago de la cuota tributaria en un supuesto de autoliquidación:

La normativa no prevé que en el caso de las autoliquidaciones se pueda solicitar la suspensión. Sólo prevé que se pueda solicitar el aplazamiento o el fraccionamiento del pago de la cuota autoliquidada. Es más, disponemos de algún pronunciamiento judicial que así lo confirma.

Ver Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 17 de diciembre de 2012, y de 7 de febrero de 2013):

“La pretensión de suspender la cuota tributaria no tiene cobertura legal y constituye una alteración del sistema de autoliquidación, dando lugar a que el ingreso de la cuota tributaria quede en manos del obligado tributario que decide no ingresarla, solicita la rectificación de la Autoliquidación, y suspende automáticamente el ingreso al aportar un aval bancario, sin que en todas estas actuaciones exista intervención alguna de la Administración Tributaria”

“No se podía pedir, realmente, una medida cautelar de suspensión pues no existía acto administrativo que pudiera ser suspendido”

“La parte expone que el Legislador no ha previsto que pueda suspenderse el ingreso de la cuota tributaria de la Autoliquidación pero que esta laguna puede cubrirse mediante lo previsto en el sistema de suspensiones de las reclamaciones económico-administrativas. No es así. Consideramos que si

el Legislador no ha previsto la suspensión de la cuota resultante de la Autoliquidación -a excepción de la posibilidad de interesar el fraccionamiento o aplazamiento de pago- es debido a que no puede imaginarse que el sistema tributario de Autoliquidación quede en suspenso mediante la no realización del pago de la cuota tributaria y la prestación de aval. Es difícil imaginar un sistema generalizado de suspensión del pago de la cuota tributaria en el sistema de Autoliquidación previsto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre el Valor Añadido, que, claramente, daría lugar a que la Administración Tributaria no dispusiera de ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos”.

VI.- PRINCIPALES ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD Y DE INADECUACIÓN AL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMUNITARIO.

Sin perjuicio de que sea necesario realizar un examen minucioso del tributo, con el objetivo de identificar todos los argumentos de inconstitucionalidad y de inadecuación al marco comunitario del mismo, lo que no corresponde a este trabajo; a continuación, se desarrollan esquemáticamente los argumentos principales en los que se puede basar la impugnación:

- Vulneración del derecho a la libertad de establecimiento reconocido en el art. 49 TFUE.
- Vulneración del derecho fundamental a la igualdad, reconocido en el art. 24 CE.

VI.1.- Vulneración del derecho a la libertad de establecimiento reconocido en el art. 49 TFUE:

La configuración actualmente vigente del IGEC ha sido seriamente cuestionada, tanto por la Comisión Europea como por los tribunales, precisamente por una posible vulneración del derecho a la libertad de establecimiento. Esta vulneración es la que impulsó la apertura de un procedimiento de investigación de la Comisión Europea contra España que puede dar lugar a la interposición de un recurso de incumplimiento contra el Estado español, y recientemente ha propiciado el planteamiento, por parte del Tribunal Supremo, de una cuestión prejudicial de derecho comunitario ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (esta cuestión fue planteada en el recurso de casación 3797/2012, contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 27 de septiembre de 2012, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Decreto 342/2001 que aprobaba el reglamento del IGEC).

Si bien la reforma que ahora se impulsa pretende solucionar la vulneración de esta libertad básica reconocida por el ordenamiento jurídico comunitario, consideramos que no lo consigue con éxito.

En primer lugar, porque esta figura tributaria continúa siendo discriminatoria a pesar de que la configuración del sujeto pasivo no tenga en cuenta la nacionalidad del operador. Esto es así, en la medida en que los sujetos pasivos del tributo continuarán siendo mayoritariamente las empresas extranjeras, que son que las operan más frecuentemente con los formatos comerciales gravados.

Hay que recordar que en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de febrero de 2014 (asunto C-385/12), en la que se resuelve una cuestión prejudicial relativa a la configuración de un tributo húngaro, se reconoce que es contraria al art. 49 TFUE una normativa de un estado miembro cuando la aplicación práctica de la misma provoca un perjuicio a los sujetos extranjeros; que es lo que continuará sucediendo en el supuesto de que nos ocupa.

En segundo lugar, incluso si se pudiera considerar que la medida no es discriminatoria, continuaría vulnerando el derecho comunitario a la libertad de establecimiento en la medida en que el IGEC constituye claramente un obstáculo al ejercicio de la actividad económica del comercio y no cumple con los requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria para demostrar la compatibilidad con esta libertad: estar fundamentada en una razón imperiosa de interés general, ser adecuada y ser necesaria y proporcionada.

Si bien el proyecto de modificación normativa manifiesta que su finalidad es proteger el medio ambiente (reconocido como razón imperiosa de interés general capaz de hacer ceder esta libertad comunitaria), la configuración de los elementos del tributo (sujeto pasivo, cálculo de la base imponible, derogación de las bonificaciones) pone de manifiesto que ésta no es una medida adecuada para proteger el medio ambiente, porque no garantiza, en ningún caso, que se consiga una disminución de los desplazamientos con vehículos a motor a los establecimientos comerciales, ni tampoco incentiva comportamientos de los titulares de los establecimientos destinados a fomentar la reducción de los desplazamientos con vehículo privado a sus equipamientos. Por lo tanto, no se ha acreditado que el IGEC favorezca ninguna razón imperiosa de interés general.

Como es natural, la propia inadecuación de la medida para proteger el medio ambiente pone de manifiesto la no necesidad y su desproporción; suponiendo, en la práctica, una fuerte carga económica que no se justifica en la protección de una razón imperiosa de interés general y que, en consecuencia, es contraria a la libertad de establecimiento reconocida en el art. 49 TFUE.

Si lo que se pretende es paliar la contaminación atmosférica causada por los vehículos a motor, sería mucho más adecuado crear un nuevo tributo que gravara directamente al agente contaminante: los conductores de los vehículos. Únicos causantes de la contaminación. Un tributo pagado por los conductores sí que sería susceptible de disminuir la movilidad con vehículo de motor.

Por otro lado, a los titulares de equipamientos susceptibles de provocar movilidad, lo que se les puede pedir es lo que ya se les exige en la actualidad -en el marco de la normativa de movilidad: que hagan estudios de movilidad y que adopten medidas destinadas a propiciar que la movilidad sea llevada a cabo con medios de transporte mayoritariamente sostenibles.

VI.2.- Vulneración del derecho fundamental a la igualdad reconocido en el art. 14 CE:

La configuración del nuevo IGEC y, en concreto, la determinación del hecho imponible y de los sujetos pasivos, vulnera el principio de igualdad consagrado de manera general en el art. 14 de la Constitución Española (“CE”, a partir de ahora) y, de manera específica para el ámbito tributario, en el art. 31 CE y en el art. 3.1 de la Ley General Tributaria (“LGT”, en adelante).

Debe tenerse en cuenta que el hecho imponible del IGEC es **“el impacto medioambiental derivado de la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales”** (art. 7).

Según la Memoria del Anteproyecto de Ley, “el IGEC se configura como un tributo propio de carácter extrafiscal comoquiera que tiende a la corrección y a la compensación del impacto territorial y medioambiental que puede ocasionar la concentración de grandes superficies comerciales. **No se configura como un tributo que grava la actividad económica en sí misma, sino cuando esta actividad, por razón del uso que hace de grandes superficies, provoca unas externalidades negativas en el territorio y en el medio ambiente,** tales como la polución, la movilidad y el mantenimiento de la red viaria” (pág. 253).

En concreto, según el expediente administrativo del Anteproyecto, el Impuesto grava **“el beneficio impropio de los grandes establecimientos comerciales generado por externalidades que no han sido asumidas por estos en su totalidad, como lo es la contaminación ambiental o el colapso de la movilidad en las áreas afectadas. Así, no se pueden desconocer ni desconsiderar los impactos negativos que generan las mencionadas actividades, el tratamiento de los cuales sólo permite dos opciones: o son asumidos por el conjunto de la sociedad, o los atienden –totalmente o parcialmente– los agentes económicos que las provocan en el desarrollo de su actividad, actividad por la cual (sea dicho de paso) obtienen un beneficio económico.**

*Esta última opción, que responde al principio de “quien contamina paga”, es la que justifica el IGEC. En definitiva, **el objetivo básico no es sólo la obtención de ingresos, sino trasladar a los titulares de determinadas actividades económicas los costes asociados a los daños que estos han causado al resto de la sociedad en forma de contaminación u otros impactos ambientales o territoriales**” (pág. 625).*

De este modo, el hecho imponible del IGEC se centra en la premisa de que la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales provoca un impacto medioambiental que tiene su causa en el pretendido gran número de desplazamientos en vehículo privado que éstas generan, tal como se deduce de la configuración de la base imponible.

Obviando de momento que la premisa anterior no es correcta, –en la medida en que son los conductores, y **sólo ellos**, los que provocan esta contaminación– el IGEC vulnera el principio de igualdad tributaria **porque sólo grava el impacto ambiental generado por “determinadas actividades económicas” (la actividad comercial), pero no grava el impacto ambiental (como mínimo equivalente, sino superior) generado por otras actividades económicas que también producen las mismas externalidades en el territorio y en el medio ambiente, igualmente derivadas del número de desplazamientos en vehículo privado.**

En efecto, si se acepta que las grandes superficies comerciales generan en todos los casos una movilidad (“*quod non*”) de la que derivan las externalidades negativas que el IGEC pretende gravar, no se puede desconocer que otras grandes superficies o concentraciones de actividades económicas generan también un impacto sobre la movilidad que no puede ser ignorado por un tributo que tiene pretende tener carácter exclusivamente medioambiental.

Es más, **desde el punto de vista de la normativa de movilidad, los grandes establecimientos comerciales son sólo uno de los supuestos a los que se les presupone, ex ante, un cierto impacto en la movilidad, presupuesto que determina la obligación, para este tipo de instalaciones, de incorporar un Estudio de Evaluación de la Movilidad Generada en sus proyectos de implantación.**

Así, esta obligación (derivada del art. 3.4 del Decreto 344/2006, de 19 de septiembre, de regulación de los Estudios de Evaluación de la Movilidad Generada), no sólo se impone a los grandes establecimientos comerciales, sino que también es aplicable, según la misma norma, a las siguientes implantaciones singulares:

1. Edificios para oficinas con un techo de más de 10.000 m².
2. Instalaciones deportivas, lúdicas, culturales, con un aforo superior a 2.000 personas.

3. Clínicas, centros hospitalarios y similares con una capacidad superior a 200 camas.
4. Centros educativos con una capacidad superior a 1.000 alumnos.
5. Edificios, centros de trabajo y complejos donde trabajen más de 500 personas.
6. Otras implantaciones que puedan generar de forma recurrente un número de viajes al día superior a 5.000.

De este modo, a todas las implantaciones singulares anteriores, la normativa específica de movilidad les presupone que pueden generar un impacto sobre la movilidad tal, que justifica imponerles la obligación de elaborar un estudio de movilidad.

Consecuentemente, si la propia normativa que tiene como finalidad evaluar los impactos en la movilidad de las implantaciones singulares, y de otras actuaciones urbanísticas, considera que los grandes establecimientos comerciales son sólo uno de los varios supuestos que pueden generar un impacto potencial de cierta entidad en la movilidad, es sorprendente que el nuevo IGEC, al poner el énfasis de manera tan rotunda –cómo hemos visto– en su finalidad medioambiental, sólo grave las externalidades negativas derivadas de la movilidad generada por una actividad económica en concreto, **pero desconozca (y no grave) que, según el propio ordenamiento jurídico catalán, y hay muchos otros supuestos que también pueden generar impacto en la movilidad considerable.**

Por el motivo anterior, si lo que pretende el IGEC es *dar un paso adelante y gravar de una forma más directa el impacto que en términos de contaminación genera el sujeto pasivo por la afluencia de vehículos privados al establecimiento comercial, de forma que “el aspecto medioambiental se convierte en el punto clave y central del Impuesto”* (pág. 627), la configuración del hecho imponible y del sujeto pasivo del impuesto tendría que haber sido más amplia, con el objetivo de alcanzar todas las actividades económicas que generan una afluencia en vehículo privado equivalente, al menos, a la que generan la mayor parte de los establecimientos comerciales sujetos al Impuesto, como por ejemplo **los puertos y los aeropuertos, las grandes instalaciones deportivas** (estadios de fútbol, estaciones de esquí, circuitos de velocidad, etc.), **los grandes centros de ocio** (parques de atracciones, parques acuáticos, cines, discotecas, etc.), **las instalaciones y polígonos industriales, y los grandes centros y complejos de trabajo.**

Todas estas realidades mencionadas a título de ejemplo, utilizando el mismo tipo de razonamiento que el utilizado por la Memoria del nuevo IGEC, producen un impacto medioambiental derivado de la utilización de grandes superficies o concentraciones con las finalidades propias de su actividad económica, lo cual supone unas externalidades negativas en el territorio y en el medio ambiente idénticas a las que el nuevo IGEC pretende gravar. [Ver Anexo]

No obstante lo anterior, mientras que por la actividad comercial el IGEC gravará el supuesto beneficio impropio generado por estas externalidades negativas, esto no sucederá para todo el resto de las actividades económicas lucrativas que generan una movilidad en vehículo privado de magnitudes similares.

Por todo lo anterior, tal como está configurado el nuevo IGEC, al sujetar sólo a una actividad económica en concreto, se está vulnerando el principio de igualdad consagrado en nuestro ordenamiento jurídico, pues, según la jurisprudencia del TC en materia tributaria (por todas, Sentencia del TC 47/2001), **“el principio de igualdad en la ley reconocido en el art. 14 CE, *“impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con la mencionada justificación”***”.

Derecho de igualdad que ha estado especialmente recordado en el ámbito de los tributos parafiscales, pues, como ha afirmado el Tribunal Constitucional (Sentencia del TC 179/2006, de 13 de junio), **“si lo realmente gravado fuese la actividad contaminante, se habrían sometido a imposición aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que pudiesen atentar contra el medio ambiente que se pretende proteger, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad, lo que tendría, al menos, dos implicaciones. De un lado, se vincularía la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, esto es, se atemperaría el gravamen a la conducta de los sujetos contaminantes. (...) Y, de otro lado, *si lo efectivamente gravado fuera la actividad contaminante, se someterían a gravamen aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas*”**.

Pues bien, habiéndose demostrado que la finalidad del IGEC no es otra que una finalidad medioambiental consistente en gravar las externalidades negativas derivadas de la movilidad generada por la utilización de grandes superficies o concentraciones, **no existe ninguna justificación objetiva ni razonable que explique por qué el proyecto de ley sólo grave a una actividad económica en concreto pero no a las otras actividades económicas lucrativas que, al implantarse de manera concentrada, generan un impacto sobre la movilidad del cual resultan las mismas externalidades negativas que el IGEC quiere gravar.**

VII.- ANEXOS: EJEMPLO DE CÁLCULOS DE AUTOLIQUIDACIONES.

EJEMPLO NÚMERO 1:

Supuesto de hecho:

- *Superficie total del Establecimiento comercial colectivo: 15.000 m².*

En este caso, la superficie total del establecimiento comercial colectivo se ha calculado siguiendo el criterio propuesto en las páginas 14 y 15 del presente Documento, es decir, sumando la superficie de venta de los establecimientos comerciales y la superficie transitable por el público (o superficie destinada a albergar la clientela) de los locales destinados a ocio, restauración y servicios.

- *Composición del establecimiento comercial colectivo:*
 - Hipermercado de 10.000 m² de superficie de venta, que ocupa menos del 80% de la superficie total del establecimiento colectivo.
 - Un establecimiento especializado destinado a la venta de equipamiento de la persona: 2.600 m² de superficie de venta.
 - Resto de superficie (2.400 m²) destinada a galería comercial (establecimientos de menos de 1.000 m² de superficie de venta), y a locales de ocio, restauración y servicios.
- *Ubicación del Establecimiento comercial colectivo:* fuera de la trama urbana consolidada delimitada del municipio.
- *Días de apertura del establecimiento colectivo:* 320 días.
- *Aparcamiento:* No dispone de aparcamiento, o el aparcamiento no dispone de un instrumento de conteo de vehículos.
- *El titular de la licencia comercial es a su vez el propietario único del establecimiento colectivo.*

Determinación de la cuota tributaria:

- *Calculo de la Base Imponible*

Se debe aplicar la fórmula establecida en el artículo 10.2 LIGEC, relativa al cálculo estimado de la base imponible, puesto que el establecimiento colectivo o no

dispone de aparcamiento, o el aparcamiento no dispone de un instrumento de conteo de vehículos.

Base Imponible = Ratio Vehículos/día y m² de superficie x Superficie x días de apertura x Coeficiente TUC.

Aplicada esta fórmula al caso concreto, la Base Imponible resultante sería:
 $0,0767 \text{ VD} \times 15.000 \text{ m}^2 \times 320 \text{ días de apertura} \times 1,20^* = \mathbf{441.792 \text{ vehículos.}}$

*Se aplica el coeficiente corrector por estar ubicado fuera de la TUC delimitada del municipio, que es de 1,20.

- *Calculo de la Base Liquidable*

De acuerdo con el artículo 11 LIGEC, la base liquidable se obtiene de aplicar a la base imponible una reducción de 27.000 vehículos en concepto de mínimo exento.

Aplicada esta previsión al caso concreto, la Base Liquidable resultante sería:
 $441.792 - 27.000 = \mathbf{414.792 \text{ vehículos.}}$

- *Cuota Tributaria*

De acuerdo con el artículo 13 LIGEC, la cuota tributaria del impuesto se obtiene de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen. Y, a su vez, el tipo de gravamen, según lo previsto en el artículo 12 LIGEC, es de 0,18 euros por vehículo.

Aplicadas estas previsiones al caso concreto, la Cuota Tributaria resultante sería: $414.792 \text{ vehículos} \times 0,18 \text{ €/vehículo} = \mathbf{74.662,56 \text{ €.}}$

Sujeto pasivo:

El sujeto pasivo, que debe presentar la autoliquidación, es el titular de la licencia comercial del establecimiento colectivo.

EJEMPLO NÚMERO 2:

Supuesto de hecho:

- Idéntico al supuesto de hecho del Ejemplo nº 1, cambiando únicamente la superficie de venta del hipermercado, que en lugar de ser de 10.000 m² de superficie de venta, pasa a ser de 12.100 m²; permaneciendo inalterada la superficie total del establecimiento colectivo (15.000 m²).

De modo que la composición del establecimiento comercial colectivo queda definida del siguiente modo:

- Hipermercado de 12.100 m² de superficie de venta, que ocupa más del 80% de la superficie total del establecimiento colectivo.
- Un establecimiento especializado destinado a la venta de equipamiento de la persona: 2.600 m² de superficie de venta.
- Resto de superficie (300 m²) destinada a galería comercial (establecimientos de menos de 1.000 m² de superficie de venta), y a locales de ocio, restauración y servicios.

Determinación de la cuota tributaria:

- *Calculo de la Base Imponible*

Se debe aplicar la fórmula establecida en el artículo 10.2 LIGEC, relativa al cálculo estimado de la base imponible, puesto que el establecimiento colectivo o no dispone de aparcamiento, o el aparcamiento no dispone de un instrumento de conteo de vehículos.

Base Imponible = Ratio Vehículos/día y m² de superficie x Superficie x días de apertura x Coeficiente TUC.

Aplicada esta fórmula al caso concreto, la Base Imponible resultante sería: 0,1663 VD* x 15.000 m² x 320 días de apertura x 1,20** = **957.888 vehículos.**

*En la medida en que el hipermercado ocupa más del 80% de la superficie total del establecimiento colectivo, de acuerdo con el artículo 10.3 d) LIGEC, la ratio VD que se debe aplicar a la superficie total del establecimiento colectivo es la ratio correspondiente al hipermercado, que es de 0,1663 VD, muy superior a la prevista para los establecimientos colectivos, que es de 0,0767 VD (y que es la que hubiera resultado aplicable si el hipermercado no hubiera ocupado más del 80% de la superficie total).

****Se aplica el coeficiente corrector por estar ubicado fuera de la TUC delimitada del municipio, que es de 1,20.**

- *Calculo de la Base Liquidable*

De acuerdo con el artículo 11 LIGEC, la base liquidable se obtiene de aplicar a la base imponible una reducción de 27.000 vehículos en concepto de mínimo exento.

Aplicada esta previsión al caso concreto, la Base Liquidable resultante sería:
 $957.888 - 27.000 = 930.888$ vehículos.

- *Cuota Tributaria*

De acuerdo con el artículo 13 LIGEC, la cuota tributaria del impuesto se obtiene de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen. Y, a su vez, el tipo de gravamen, según lo previsto en el artículo 12 LIGEC, es de 0,18 euros por vehículo.

Aplicadas estas previsiones al caso concreto, la Cuota Tributaria resultante sería: $930.888 \text{ vehículos} \times 0,18 \text{ €/vehículo} = 167.559,84 \text{ €}$.

Sujeto pasivo:

- El sujeto pasivo, que debe presentar la autoliquidación, es el titular de la licencia comercial del establecimiento colectivo.

Los 2 ejemplos anteriores ponen en evidencia que la previsión del artículo 10.3 d) LIGEC provoca que la ratio VD aplicable en el caso de los establecimientos colectivos en que el hipermercado ocupe más del 80 % de la superficie total, sea notablemente más alta, y en consecuencia, que también se incremente de manera muy notable la cuota tributaria a la que dichos establecimientos colectivos tienen que hacer frente, en relación con los establecimientos colectivos en que no concurra dicho requisito.

Por ello, consideramos que aquellos titulares de establecimientos colectivos que puedan tener establecimientos que cumplan este requisito del artículo 10.3 d) LIGEC (hipermercado que ocupa más del 80% de la superficie total del establecimiento colectivo), deberían valorar si optar por un criterio de cálculo de la superficie total de sus establecimientos colectivos distinto al propuesto en este Documento (expresado en las páginas 14 y 15), como podría ser por ejemplo el de considerar que la superficie total del colectivo es la superficie útil o la superficie construida total del conjunto del establecimiento colectivo, les podría permitir reducir el porcentaje que la superficie del hipermercado representa sobre la superficie total de dichos establecimientos

colectivos, por debajo del 80%. Y es que ello les permitiría salir del ámbito de aplicación del artículo 10.3 d) LIGEC, lo que a su vez conduciría a aplicar una ratio VD claramente menor (como es la de los establecimientos colectivos), y en consecuencia conseguirían rebajar muy notablemente (alrededor de la mitad) el importe de las cuotas tributarias de dichos establecimientos (en relación con las cuotas que resultan tomando como criterio de cálculo de la superficie total el propuesto en este Documento).

Junio 2017.



Fdo. Eva Pich Frutos