

EL IMPUESTO SOBRE LAS GRANDES SUPERFICIES  
DESDE UNA PERSPECTIVA DEL DERECHO COMUNITARIO

IE Working Paper Derecho

WPED04-07

10 / 07 / 2004

Marie-José Garot

Área Jurídica  
Instituto de Empresa  
Serrano, 105  
28006, Madrid  
[Marie.Jose.Garot@ie.edu](mailto:Marie.Jose.Garot@ie.edu)

**Resumen**

El hecho de que tres Comunidades Autónomas (Cataluña, Navarra y Asturias) hayan establecido un impuesto sobre las grandes superficies comerciales ha sido estudiado desde perspectivas de Derecho Constitucional y Derecho Fiscal. Este trabajo pretende analizar su legalidad desde el punto de vista del Derecho Comunitario, examinando si no va en contra de las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento en el territorio de la Comunidad Europea. Aunque el impuesto va dirigido a todas las grandes superficies sin criterio de nacionalidad, parece claro, sin embargo, que puede constituir un obstáculo a la libertad de establecimiento, a pesar de las justificaciones avanzadas por las tres Comunidades Autónomas.

**Palabras clave**

Impuestos sobre grandes superficies, Derecho Comunitario, Libertad de circulación de las mercancías, Libertad de establecimiento, Discriminación por razón de nacionalidad.



## INTRODUCCIÓN

Tres Comunidades Autónomas han establecido un impuesto sobre las grandes superficies comerciales. Cataluña abrió el camino con la Ley 16/2000 del 29 de diciembre de 2000, seguida de Navarra (Ley Foral 23/2001), y luego del Principado de Asturias (Ley del Principado de Asturias 15/2002 del 27 de diciembre de Medidas presupuestarias, Administrativas y Fiscales).

El impuesto va dirigido a las grandes superficies de igual o más de 2500 m<sup>2</sup> e incluso sólo de más de 1500 m<sup>2</sup> en el caso de Navarra para las grandes superficies establecidas en pequeñas comarcas. Este impuesto grava con 12 euros (Navarra), 17 euros (Asturias) y 17,4 (Cataluña) por metro cuadrado, lo que concretamente debería representar para Cataluña una recaudación de unos 15 millones de euros anuales<sup>1</sup>.

Dicho en términos distintos de una comunidad a otra, el objeto del impuesto es de dos ordenes: por una parte, combatir la posición dominante que tienen las grandes superficies en relación con el pequeño comercio y, por otra, remediar las “externalidades negativas” generadas por las grandes superficies, en particular en materia de medio ambiente y de territorio. Por eso, dichas leyes establecen que los ingresos procedentes del impuesto “se afectarán a la elaboración y ejecución de programas de actuación para la rehabilitación y potenciación de las actividades terciarias de los centros urbanos, para la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras” (Art. 3, Ley Foral de Navarra).

Como viene recogido en la exposición de motivos de la Ley Foral de Navarra, el impuesto se justifica por los cambios que generan las grandes superficies tanto en el modelo comercial de las ciudades como en el modelo de ordenación territorial. Dicha exposición de motivos concluye que “es de justicia gravar un modo de actividad económica que produce tan importantes repercusiones y costos sociales y económicos a toda la colectividad. No es aceptable que los beneficiarios de tales actividades traten de externalizar los costes de su actividad en el medio ambiente, en la ordenación del territorio en las infraestructuras y en la vida ciudadana, debiendo por el contrario, producirse su interiorización en sus costes”.

La cuestión de la legalidad de este impuesto ha sido hasta el momento estudiada desde el punto de vista del Derecho constitucional y del Derecho fiscal. Pero es verdad que hay poca bibliografía en Derecho comunitario sobre este tema.

El caso se puede estudiar *a priori* desde una doble perspectiva de Derecho comunitario : primero, desde la perspectiva del derecho de la competencia<sup>2</sup>. Segundo desde la perspectiva de las libertades fundamentales y, en particular, desde la perspectiva de la libertad de establecimiento. Es lo que vamos a intentar hacer en los desarrollos sucesivos.

---

<sup>1</sup> Para un estudio muy completo del impuesto, véase Inmaculada Gutiérrez y Patricia Lorenzo, Documento de Trabajo del NERA, Regulación y Competencia, nº1, Marzo 2003. “El impuesto sobre las grandes superficies :análisis económico de su justificación e implicaciones”, 23 p.

<sup>2</sup> A pesar de que, según “Libertad digital” del 18 de agosto de 2003, “La UE cree que el impuesto catalán sobre las grandes superficies es asunto de la justicia española”. <http://www.libertaddigital.com>

Antes de empezar el estudio de nuestro caso a la luz de las normas relativas a la libertad de establecimiento, descartaremos la aplicación a nuestro caso de los supuestos de la libertad de circulación de mercancías (I). Pasaremos a ver lo que significa la libertad de establecimiento y su evolución jurisprudencial (II) ; luego trataremos de valorar en qué medida un impuesto puede constituir un obstáculo a la libertad de establecimiento a la luz de los Tratados y de la jurisprudencia (III) ; por último, intentaremos aplicar estos resultados al caso concreto (IV), buscando si pueden existir excepciones a la libertad de establecimiento que también entrarían en juego en el caso del impuesto sobre las grandes superficies (V).

### **I. ¿El impuesto puede constituir un obstáculo a la libertad de circulación de las mercancías?**

Una de las hipótesis posible es que el impuesto sobre las grandes superficies constituya un obstáculo al comercio intracomunitario y, por lo tanto, a la libertad de circulación de mercancías (art. 28 a 30 TCE). Sin volver a una teoría más que explorada de la libertad de circulación de mercancías, se puede recordar que existen dos tipos de obstáculos a esta libertad prohibidos: por una parte, los obstáculos arancelarios y las exacciones de efecto equivalente y, por otra, las restricciones cuantitativas a los intercambios y las medidas de efecto equivalente.

Por obstáculo arancelario o exacciones de efecto equivalente, se entiende “un derecho unilateralmente impuesto, bien en el momento de la importación, o ulteriormente y que gravando específicamente un producto importado de un país miembro con la exclusión de un producto nacional similar, tiene por resultado, al alterar su precio de tener así sobre la libre circulación de productos la misma incidencia que un arancel” (TJCE, 14 de diciembre de 1962, 2 y 3/62, *Comisión /Luxemburgo y Bélgica*).

En el caso del impuesto sobre las grandes superficies, no estamos obviamente en un supuesto de obstáculo arancelario porque el impuesto no tiene como objeto los productos sino mas bien los distribuidores. ¿A caso, se podría tratar de una restricción cuantitativa a los intercambios?

Como bien se sabe, por una parte, una restricción cuantitativa a los intercambios o contingente consiste en una limitación de la cantidad de mercancías que pueden ser objeto de importación o de exportación. El Tribunal ha por otra parte definido la medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa como “toda reglamentación comercial de los Estados miembros susceptible de obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario” (TJCE; 11 de julio de 1974, *Dassonville*, C 8/74). El Tribunal tiene una concepción muy amplia de la medida de efecto equivalente, con el objetivo de no obstaculizar el desarrollo del mercado interior.

No obstante y hasta donde alcanza nuestro conocimiento, el Tribunal no se ha pronunciado sobre el hecho de saber si un impuesto sobre las grandes superficies puede constituir una medida de efecto equivalente. *A priori*, no le falta sentido a esta pregunta, sabiendo que en España y en particular en las tres Comunidades Autónomas en

cuestión, muchas de las grandes superficies son francesas (Carrefour, Leclerc)<sup>3</sup> y ofrecen, por consiguiente, productos que pueden provenir de otros países comunitarios.

Aunque no se haya pronunciado nunca sobre tal hipótesis, lo ha hecho en casos que pueden ser asimilables, especialmente con relación a los horarios comerciales. En una primera sentencia de 2 de junio de 1994, *Punto Casa Spa* ( C-69/93 y C-258/93), el Tribunal ha declarado que “el artículo 30 del Tratado CEE debe ser interpretado en el sentido de que no se aplica a una normativa nacional sobre el cierre de los comercios que es oponible a todos los operadores económicos que ejercen actividades en territorio nacional y que afecta de igual modo, de hecho y de derecho, a la comercialización de los productos nacionales y a la de los productos procedentes de otros Estados miembros.” Reiteró esta misma solución dos años más tarde en una sentencia *Semeraro Casa Uno SRL* del 20 de junio de 1996 (C-418/93).

Pues bien, intentemos aplicar esta solución a nuestro caso. Sabiendo como en el caso de los horarios de cierre, que el impuesto afecta a todas las grandes superficies (francesas o españolas) y que, por consiguiente, no se refiere especialmente a los productos que provienen de otros Estados miembros en beneficio de los productos nacionales, podemos deducir que el impuesto sobre las grandes superficies no constituye una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a los intercambios en el sentido del artículo 29 TCE.

## II. Un breve repaso al significado de la libertad de establecimiento

Aunque el impuesto sobre las grandes superficies no parezca constituir una medida de efecto equivalente, podría quizás constituir un obstáculo a la libertad de establecimiento. En efecto, en términos económicos, Inmaculada Gutiérrez y Patricia Lorenzo han concluido que “en la medida en que el impuesto no está correctamente diseñado, se distorsiona el comportamiento de los agentes económicos. Concretamente, se influye en las decisiones de apertura y localización de los establecimientos comerciales y se reduce la capacidad inversora de los grupos que constituyen el motor de la inversión en el sector, con el consiguiente impacto sobre la modernización del mismo, el crecimiento y el bienestar de los consumidores.”<sup>4</sup>

El Tribunal de Justicia ha definido la libertad de establecimiento como “el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en otro Estado miembro por una duración indeterminada” (TJCE 25 de julio de 1991, *Factortame*, C-221/89) y “sin limitación previsible de tiempo” (TJCE, 5 de octubre de 1988, *Steymann*, C-196/87), a diferencia de la libre prestación de servicios. Los beneficiarios de la libertad de establecimiento pueden ser tanto las personas físicas (nacionales de un Estado miembro), como las sociedades construidas conforme a la legislación de un Estado miembro. El Tribunal lo recordó en la sentencia *Gebhard* del 30 de noviembre de 1995: “El derecho de establecimiento se reconoce tanto a las personas jurídicas como a las personas físicas nacionales de un Estado miembro de la Comunidad. Comprende, sin perjuicio de las excepciones y requisitos previstos, el acceso, en el territorio de cualquier otro Estado miembro, a toda clase de actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y la apertura de agencias, sucursales o filiales”.

<sup>3</sup> Véase, Documento de Trabajo del NERI, p 17.

<sup>4</sup> Véase Documento de Trabajo del Neri, p 22.

Concretamente, las normas relativas a la libertad de establecimiento (artículos 43 a 55 del TCE) prohíben toda discriminación por razón de nacionalidad entre una empresa nacional y una empresa no nacional (pero comunitaria), y eso desde que el Tribunal de Justicia declaró el efecto directo del artículo 43 TCE (ex art.52) (TJCE, 21 de junio de 1974, *Reyners*, C 2/74), cuestión que obligó los Estados a modificar sus legislaciones incompatibles con las normas relativas a dicha libertad.

La prohibición de discriminación establecida en el artículo 43 TCE tiene un alcance muy amplio: se refiere no sólo a las reglas específicas relativas al ejercicio de las actividades profesionales, sino además a toda traba a las actividades no asalariadas de los nacionales de otros Estados miembros que consista en un tratamiento distinto de estos en relación con los nacionales. Es decir, que más allá de la discriminación nacional, el Tribunal de Justicia se ha empeñado en ampliar la noción de restricción, alineándola sobre la de obstáculo a la libre circulación de mercancías. Esta evolución ha sido confirmada en primer lugar en relación con la libertad de prestación de servicios (TJCE, 25 de julio de 1991 *Säger*, C76/90, TJCE, *Gouda*, caso 288/89 ; *Comisión v. Países Bajos*, C-353/89) y luego a propósito de la libertad de establecimiento (TJCE, 12 de julio de 1984, *Klopp*, 107/83 ; TJCE, 31 de marzo de 1993, *Kraus*, C-19/92 ; TJCE 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, aff C-55/94). Los artículos 43 y 49 TCE se oponen a toda medida nacional “que, aún cuando sea aplicable sin discriminación por razón de nacionalidad, pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio por parte de los nacionales comunitarios de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado”.

### **III. ¿Una medida fiscal puede constituir un obstáculo a la libertad de establecimiento?**

Hay dos maneras de valorar si una medida fiscal constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento: primero determinar si discrimina entre empresas nacionales y empresas no nacionales (como es el caso *Baxter* aunque no de forma clara y evidente). Segundo, examinar si, sin constituir una discriminación por razón de nacionalidad, “hace menos atractivo por parte de los nacionales comunitarios el ejercicio” de la libertad de establecimiento. En este supuesto, haremos referencia a un caso reciente de fiscalidad y prestación de servicio (Sentencia *De Coster*).

#### **1. Medida fiscal y discriminación por razón de nacionalidad**

El caso *Baxter*<sup>5</sup> ilustra el control exhaustivo que hace el Tribunal de Justicia sobre las medidas fiscales nacionales que podrían vulnerar la libertad de establecimiento. Se trataba de una ordenanza del Gobierno francés del 24 de enero de 1996 relativa a las medidas urgentes en vista del restablecimiento del equilibrio financiero de la Seguridad Social. El artículo 12 de la ordenanza obligaba a las empresas que aseguraban la explotación de una o varias especialidades farmacéuticas en Francia a prestar tres contribuciones excepcionales. En particular, esta disposición gravaba estas empresas

---

<sup>5</sup> TJCE, 8 de Julio de 1999, *Baxter*, asunto C-254/97. Para un comentario a la sentencia, véase : Jean-Paul Maublanc, « Liberté d'établissement et fiscalité : la rigueur de la jurisprudence communautaire », *Revue du Marché Commun et de l'Union européenne*, n° 443, diciembre de 2000, p 703-706.

con una contribución excepcional cuya base imponible estaba constituida por el volumen bruto de negocios realizado en Francia entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995 a título de las especialidades farmacéuticas reembolsables y de los medicamentos homologados por el uso de las colectividades, deducción hecha de las cargas contabilizadas durante el mismo periodo correspondiente a los gastos relativos a investigación científica y técnica realizada en Francia.

Esta medida perjudicaba de hecho a las empresas, como Baxter, cuya sede social estaba establecida fuera de Francia (donde se ubica generalmente el departamento de investigación científica y técnica) pero que tenían filiales en Francia. En otras palabras, esta medida perjudicaba a las empresas no nacionales establecidas en Francia, porque no podían desgravar sus gastos de investigación de la base imponible.

La solución del Tribunal es clásica. Primero, recuerda un principio fundamental de las libertades comunitarias: “resulta de la jurisprudencia del Tribunal (sentencia 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, C-330/91) que las reglas de igualdad de tratamiento prohíben no sólo las discriminaciones ostensibles fundadas sobre la nacionalidad, o la sede por lo que se refiere a las sociedades, sino también a toda forma disimulada de discriminación que, por aplicación de otros criterios de distinción, llevan de hecho al mismo resultado”. A continuación, el Tribunal aplica este principio al caso concreto. “Si existen empresas francesas que exponen gastos de investigación fuera de Francia y empresas extranjeras que tienen tales gastos en este Estado miembro, es verdad que el beneficio fiscal en cuestión aparece como susceptible de jugar más especialmente en detrimento de las empresas que tienen su sede principal en otros Estados miembros, y operan en Francia a través de establecimientos secundarios. En efecto, serán típicamente esas que, en la mayoría de los casos, habrán desarrollado su actividad de investigación fuera del territorio del Estado miembro de imposición” (apartado 13).

Con esta solución, el Tribunal protege de nuevo la libertad de establecimiento de todo obstáculo, fundado en una discriminación por razón de nacionalidad, ostensible o disimulada. En este caso, en concreto, el Tribunal impide que los Estados miembros puedan no sólo desanimar a las empresas extranjeras a instalarse en Francia, sino también a las empresas francesas a instalarse fuera de Francia. El Tribunal hizo lo mismo en un asunto *XAB e YAB* (TJCE, 18 de noviembre de 1999). Así, en palabras de Maublanc “esas soluciones relativas a la libertad de establecimiento hacen aplicación de una jurisprudencia más general que declara incompatibles con las grandes libertades reconocidas por el Tratado las legislaciones nacionales que penalizan o hacen menos atractivas fiscalmente las operaciones que comportan un “elemento extranjero””<sup>6</sup>.

## 2. Medida fiscal y obstáculo a la libertad de establecimiento

El Tribunal ha reconocido también que, existen otros obstáculos que pueden desfavorecer el ejercicio de las libertades fundamentales y en particular de la libertad de establecimiento, a pesar de que no se basen en una discriminación por razón de la nacionalidad.

---

<sup>6</sup> Jean-Paul Maublanc, « Liberté d'établissement et fiscalité : la rigueur de la jurisprudence communautaire », *Revue du Marché Commun et de l'Union européenne*, n° 443, diciembre de 2000, p. 705.

El asunto *De Coster*<sup>7</sup> es especialmente interesante desde nuestra perspectiva de estudio, aunque se trate de un caso relativo a la libertad de prestación de servicios. *El Collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale* planteó al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial en el marco de un litigio entre el Sr. De Coster y el *Collège des bourgmestre y échevins* del municipio de Watermael-Boistfort (Bélgica), relativo al impuesto municipal sobre las antenas parabólicas al que estuvo sujeto el demandante durante el ejercicio 1998. El Sr. De Coster considera que un impuesto de esta índole constituye un obstáculo a la libre recepción de programas televisados procedentes de otros Estados miembros, contrario al Derecho Comunitario y, en particular, al artículo 59 del Tratado. El Ayuntamiento de Watermael-Boistsfort aclaró que se había creado el impuesto sobre las antenas parabólicas con el fin de limitar la proliferación anárquica de las citadas antenas en el territorio del municipio y preservar de esta forma la calidad del medio ambiente. Tras haber comprobado que el citado impuesto podía crear una disparidad entre las sociedades de teledistribución por cable y las dedicadas a la retransmisión por satélite, el *Collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial: “¿Los artículos 1 a 3 de la ordenanza fiscal sobre las antenas parabólicas aprobada por el ayuntamiento de Watermael-Boistsfort en sesión pública de 24 de junio de 1997, ¿son compatibles con los artículos 59 a 66 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, del 25 de marzo de 1957?”.

El Tribunal, antes de entrar en el fondo de la cuestión, se pronunció sobre la admisibilidad del recurso. Empezó por recodar que los impuestos directos no entran en la esfera de la competencia de la Comunidad. Dicho esto, tal y como ocurre también en el ámbito de la libertad de establecimiento, el Tribunal recuerda que, en el ámbito de la libre prestación de servicios, “una medida fiscal nacional que obstaculiza el ejercicio de esta libertad podía constituir una medida prohibida” ( TJCE, 13 de diciembre de 1989, *Corsica Ferries France*, C-49/89 y TJCE, 5 de octubre de 1994, *Comisión /Francia*, C-381/93).

Recuerda además en el apartado 29 “que el artículo 59 del Tratado no sólo exige eliminar toda discriminación por razón de nacionalidad en perjuicio del prestador de servicios establecido en otro Estado miembro, sino suprimir también cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro en el que presta legalmente servicios análogos.” Concretamente, el Tribunal observa que “la creación de un impuesto sobre las antenas parabólicas tiene como efecto imponer a la recepción de emisiones televisadas difundidas por satélite un gravamen que no recae sobre la de emisiones transmitidas por cable, puesto que este último medio de recepción no está sujeto a un impuesto similar a cargo del destinatario”.

Las cadenas de televisión no nacionales tenían acceso al mercado belga más fácilmente por vía satélite que por cable. Por tanto, un impuesto como el mencionado podía constituir un obstáculo al ejercicio de la libertad de prestación de servicios por el hecho de que disuadía a los usuarios de este servicio a seguir siéndolo. Así, concluye el Tribunal: “de los planteamientos precedentes se deduce que el impuesto sobre las antenas parabólicas creado por la ordenanza fiscal puede perjudicar aún más las

---

<sup>7</sup> TJCE, 29 de noviembre de 2001, *De Coster*, asunto C-17/00.



actividades de los operadores que desempeñan su actividad en el ámbito de la radiodifusión o de la transmisión televisada establecidos en Estados miembros distintos del Reino de Bélgica, mientras que garantiza una ventaja particular al mercado interno belga y a las actividades de radiodifusión y de teledistribución internas de este último Estado miembro”.

Aunque este caso se refiere a la libertad de prestación de servicios, las conclusiones del Tribunal podrían aplicarse, sin lugar a muchas dudas, a las normas relativas a la libertad de establecimiento.

#### **IV. El impuesto sobre las grandes superficies y la libertad de establecimiento**

En el caso relativo al impuesto sobre las grandes superficies de las Comunidades Autónomas de Navarra, Cataluña y Asturias, intentaremos comprobar en primer lugar si entra dentro del ámbito del Derecho Comunitario, es decir, si no se trata de una situación puramente interna, y se refiere a un caso relativo a la libertad de establecimiento. En segundo lugar, analizaremos si el impuesto constituye efectivamente un obstáculo a la libertad de establecimiento (veremos si por analogía se le podría aplicar la jurisprudencia De Coster).

##### **1. Las grandes superficies y el ámbito del Derecho Comunitario**

Como ya sabemos, para que una determinada situación entre dentro del Derecho Comunitario, debe tratarse de una situación no puramente interna, es decir, que haya un “elemento extranjero”. Este es efectivamente el caso, porque algunas de las grandes superficies, tales como Carrefour o Leclerc, no son españolas sino francesas. O sea que hay establecimiento de sociedades, entendido como sociedades constituidas conforme a la legislación de un Estado miembro (en este caso Francia), que tengan su administración central dentro de la Comunidad (igualmente en Francia) y que persigan un fin lucrativo.

Por tanto, estamos claramente ante un caso de libertad de establecimiento.

##### **2. ¿El impuesto sobre las grandes superficies constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento?**

El punto central de nuestro argumento es saber si el impuesto sobre las grandes superficies constituye efectivamente un obstáculo a la libertad de establecimiento y si, por consiguiente, dicho obstáculo es contrario al Derecho Comunitario.

En cuanto tal, el impuesto no constituye una discriminación entre las empresas españolas y las otras empresas comunitarias porque se aplica a todas las grandes superficies de más de 1500 m<sup>2</sup>, sin distinción de su nacionalidad.

En cambio, puede que constituya un obstáculo a la libertad de establecimiento. En efecto, las grandes superficies que ya están instaladas en España (como Leclerc y Carrefour), no se irán probablemente de España. Sin embargo, las empresas susceptibles de instalarse en España, en concreto en dichas Comunidades Autónomas,

no lo harán . Más aún sabiendo que no existen impuestos de este tipo en otros Estados miembros de la Unión. Recordamos a este propósito el apartado 29 de la sentencia *De Coster* : (aunque se trate de un caso de prestación de servicios) “ el artículo 59 no sólo exige eliminar toda discriminación por razón de nacionalidad en perjuicio del prestador de servicios establecido en otro Estado miembro, sino suprimir también cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos”.

Conociendo la similitud de jurisprudencia entre las normas relativas a la libre prestación de servicios ya la libertad de establecimiento, es razonable pensar que si el Tribunal tuviese que pronunciarse sobre este asunto, podría recurrir al mismo razonamiento(véase los asuntos *Kraus*, 31 de marzo de 1993, C19/92; y *Gebhard*, 30 de noviembre de 1995, aff 55/94) .

Existe también otro problema: ¿el impuesto puede constituir un obstáculo a pesar de que sólo se aplique a una parte del territorio? La respuesta debe ser afirmativa, porque basta que impida el comercio intracomunitario en una parte del territorio comunitario para que constituya un obstáculo. En la misma sentencia *De Coster*, el impuesto sólo se aplicaba en la ciudad de Watermael-Boitsfort.

Por tanto y a la vista de estas conclusiones, el impuesto sobre las grandes superficies parece constituir un obstáculo a la libertad de establecimiento contrario al Derecho Comunitario. Sin embargo, existen hipótesis que pueden justificar el no respeto de las normas relativas a esta libertad.

## V. Las excepciones a la libertad de establecimiento

Además de las excepciones justificadas por “el ejercicio del poder público” (art. 45 TCE) o por razones de “orden público, seguridad pública y salud pública”, (art. 46 TCE), ciertas medidas pueden constituir un obstáculo a la libertad de establecimiento basadas en razones de interés general. Es una noción jurisprudencial que el Tribunal ha precisado con el tiempo.

El artículo 45 TCE excluye la aplicación de las disposiciones de la libertad de establecimiento cuando se refiere el “ejercicio del poder público”, definido por el Abogado General Mayras como “aquél que nace de la soberanía, del *imperium* del Estado; para aquellos que lo ejercen supone la posibilidad de usar prerrogativas exorbitantes (de Derecho Común), privilegio de poder público y poderes coercitivos que se imponen a los ciudadanos.”<sup>8</sup> El Tribunal de Justicia siempre ha interpretado esta excepción de manera restrictiva.

El artículo 46 TCE declara excepcionalmente admisibles las medidas especiales para extranjeros comunitarios que se justifiquen por razones de orden público, seguridad pública o salud pública. De nuevo, el Tribunal interpreta de manera estricta la noción de orden público, “de modo que sus efectos se limiten a lo necesario para la protección de los intereses que pretende garantizar”. La justificación de la excepción de orden público

---

<sup>8</sup> Conclusiones del Abogado General Mayras en el asunto *Reyners* (2/74) del 21 de junio de 1974.

debe basarse en una amenaza real y suficientemente grave, afectando un interés fundamental de la sociedad (TJCE, 27 de octubre de 1977, *Bouchereau*, 30/77 ; TJCE, 29 de octubre de 1998, *Comisión v. España*, 19 de enero de 1999, 114/97 y TJCE, 19 de enero de 1999, *Calfa*, C 348/96). Por tanto, los Estados miembros están sujetos a control por parte de las instituciones de la Comunidad.

Además, el Tribunal admite como límites a la libertad de establecimiento “razones imperiosas de interés general”. Por supuesto, estas razones -para ser validas- tienen que reunir ciertos requisitos, tal y como recuerda el Tribunal en la sentencia *Gebhard*<sup>9</sup> : “las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben reunir cuatro requisitos : que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (véase la sentencia de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, C19/92, Rec p I-1663, apartado 32).”

Precisamente con relación a la noción de interés general<sup>10</sup>, el Tribunal adopta un enfoque pragmático y recomienda al juez de reenvío que busque el contenido de la ley, sin limitarse a sus motivos ( TJCE, 25 de octubre de 2001, *Finalarte*, C 49-50-52-53-54-68-69-70-71/98). El Tribunal considera que la exposición de motivos puede constituir un indicio en cuanto al objetivo perseguido sin que, por lo tanto, esta intención sea determinante. El Tribunal señala que, antes de todo, conviene proceder a un análisis objetivo de los efectos de la reglamentación y recomienda a la jurisdicción de reenvío buscar las ventajas reales. En el asunto *Finalarte*, el Tribunal estima que no se pueden invocar razones de interés general para sustraerse a la aplicación de las condiciones de competencia de las empresas del mercado interior. Los objetivos de naturaleza económica están excluidos de la noción de interés general. (TJCE, 26 de abril de 1988, *Bond van Adverteerders*, asunto C352/85).

El Tribunal siempre intenta conciliar la libertad de establecimiento con la política social y la política de salud. Por supuesto, la protección de la salud pública constituye un límite a la libertad de establecimiento. Sin embargo, el Tribunal se muestra muy cauto a la hora de aplicarlo.

Lo mismo ocurre con la protección del medio ambiente. La libertad de establecimiento puede ser limitada por razones medioambientales que constituyen un interés general. Pero la apreciación debe hacerse caso por caso para ver si los obstáculos a la libertad de establecimiento, invocados por razones de interés general, son necesarios y proporcionales. En el asunto *Coster*, el Tribunal se muestra especialmente riguroso a la hora de aplicar esta cláusula: primero comprueba que la medida fiscal sea proporcional al objetivo de protección del medio ambiente : “aún admitiendo que la consecución del objetivo de protección invocado por el municipio de Watermael-Boitsfort tenga entidad suficiente para justificar un obstáculo a la libre prestación de servicios y aún suponiendo que esté acreditado que la mera reducción del número de antenas parabólicas que se prevé lograr a través de la creación de un impuesto como el que se cuestiona en el asunto principal pueda garantizar la consecución de este objetivo, el citado impuesto

---

<sup>9</sup> TJCE, 30 de noviembre de 1995, *Reinhard Gebhard*, C 55 /94, apartado 37.

<sup>10</sup> Para un examen muy detallado de la noción de interés general, véase Catherine Prieto, *Liberté d'établissement et de prestation de services*, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 39 (3), julio-septiembre 2003, p 489-526.

sobrepasa lo necesario para alcanzar dicho objetivo” (apartado 37) y luego intenta ver si el objetivo de protección de medio ambiente no se puede conseguir de otra manera, sin perjudicar la libertad de servicios : “ Efectivamente, como ha señalado la Comisión, pueden concebirse otros medios distintos del impuesto controvertido en el asunto principal, menos restrictivos para la libre prestación de servicios, para alcanzar el citado objetivo de protección del medio ambiente urbano, como, en particular, la adopción de disposiciones reguladoras del tamaño de las antenas, de la localización y de las modalidades de instalación de éstas en el edificio o en las inmediaciones de éste o de la utilización de antenas colectivas” (apartado 38).

Volviendo a nuestro caso, y aplicando las jurisprudencias *Gebhard* y *Coster*, podemos intentar determinar si el impuesto sobre las grandes superficies que se fundamenta en razones de medio ambiente, podría justificar un límite a la libertad de establecimiento. Conforme a uno de los requisitos de *Gebhard*, la medida fiscal en cuestión se aplica de manera indiscriminada a empresas nacionales y no nacionales. En cambio, los tres siguientes requisitos (de interés general) no parece que se cumplan. En efecto, lo mismo ocurre en el asunto *Coster* donde, el impuesto constituye una medida desproporcionada en relación con el objetivo de protección del medio ambiente. Se podría conseguir de otra manera, sin recurrir a esta medida fiscal que parece que obstaculiza la libertad de establecimiento y se configura como una medida de protección de las pequeñas superficies, más que fomentar la protección del medio ambiente. Por último, no parece que la concentración de las pequeñas superficies en los centros urbanos no tenga tampoco efectos nocivos sobre el medio ambiente urbano. Esta parece ser la opinión del Comisario Europeo de la Competencia que “duda de los motivos que se alegan para el impuesto catalán sobre los hípsters”<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Cinco Días, 14 de enero de 2003, p3.

**CONCLUSIONES**

El impuesto sobre las grandes superficies establecido en tres Comunidades Autónomas españolas parece contrario a una de las libertades fundamentales del Derecho Comunitario : la libertad de establecimiento. Los motivos invocados de protección de medio ambiente no parecen tampoco justificar su existencia pues, al final, parece que se trata más bien de una medida de protección del pequeño comercio que de una medida verdaderamente justificada por razones de medio ambiente y de organización territorial.

NOTAS

---

---

**Working Papers / Derecho**  
**Instituto de Empresa**  
**Año 2003**

**Nº 01/03**

Luis María Díez-Picazo  
Ciudadanía e Identidad Europea

**Nº 02/03**

José M. De Areilza Carvajal  
Soberanía e Infranacionalidad:  
Modos de Integración y Paradigmas de la  
Toma de Decisiones Europea

**Nº 03/03**

Marie-José Garot  
Los procesos de regionalización en la  
Unión Europea.  
Dos casos: Italia y Francia.

**Nº 04/03**

Francisco Marcos  
Los precios de abogados y procuradores  
Frente al derecho de la competencia.  
¿Un formalismo excesivo?

**Nº 05/03**

Fátima Yáñez  
La contratación electrónica de servicios  
turísticos tras la ley 34/2002

**Nº 06/03**

Francisco Marcos  
El seguro de deceso

**Nº 07/03**

Eva Menéndez Sebastián  
La exigencia de acceso universal  
a un procedimiento de asilo justo y eficaz

**Nº 08/03**

Miguel Carpintero del Barrio  
El péndulo del poder en la Unión Europea  
¿Puede “La vieja Europa” apoyar las bases  
de su democracia en un factor demográfico?

**Working Papers / Derecho  
Instituto de Empresa  
Año 2004**

**Nº 01/04**

Mariana Segura Gálvez  
Identidad personal y procesos  
comunicativos en la negociación

**Nº 02/04**

Francisco Marcos  
El derecho de la competencia en los  
nuevos Estados miembros de la Unión Europea

**Nº 03/04**

José Massaguer  
Aproximación al régimen de los efectos del  
concurso sobre los actos perjudiciales para la  
masa activa: La reintegración de la masa

**Nº 04/04**

Miguel Carpintero del Barrio  
Sobre el derecho de injerencia  
El caso de Irak en el desarrollo  
del Ius Ad Bellum

**Nº 05/04**

María del Pilar Galeote Muñoz  
Un modelo de negociación para la creación  
de una sociedad conjunta

**Nº 06/04**

Francisco Marcos  
Monopolio y prácticas restrictivas  
de la competencia en el mercado de  
los servicios funerarios

**Nº 07/04**

Marie-José Garot  
El impuesto sobre las grandes superficies  
desde una perspectiva del Derecho Comunitario