

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Pascual Sala Sánchez, Presidente, don Manuel Aragón Reyes, don Pablo Pérez Tremps, don Francisco José Hernando Santiago, doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez, don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré y don Juan José González Rivas, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1894-2002, promovido por el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre de 2001, del Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito. Han intervenido y formulado alegaciones la Junta y la Asamblea de Extremadura, representados por sus respectivos Letrados. Ha sido Ponente el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en el Tribunal con fecha 27 de marzo de 2002, el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de

noviembre, del Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito [en adelante, LIDEC (Diario Oficial de Extremadura núm. 147, de 27 diciembre 2001)], que grava la captación por las entidades de crédito de fondos de terceros con obligación de restituirlos. Se alega la vulneración de los límites previstos en los apartados 2 y 3 del art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), así como el principio de territorialidad previsto en el art. 157.2 CE, concretado, para la materia tributaria, en el art. 139.2 CE y, para los tributos propios de las Comunidades Autónomas, en el art. 9 LOFCA.

En el escrito de demanda se hizo invocación expresa del art. 161.2 CE a los efectos de que se acordase la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados.

Tras realizar una exposición general sobre los límites a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas, el Abogado del Estado concreta los motivos de inconstitucionalidad en los siguientes:

a) El Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (IDEC, en adelante) grava un hecho imponible sujeto al impuesto sobre el valor añadido (IVA), lo que contraviene el límite contenido en el art. 6.2 LOFCA. La LIDEC define el hecho imponible como la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por las entidades de crédito (art. 3), mientras que el IVA grava las prestaciones de servicios, incluida la actividad crediticia [“los préstamos y crédito en dinero”, según el art. 11.2.12ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, (“LIVA” en lo sucesivo)]. El hecho imponible del IVA alcanza además a los depósitos, que se encuentran exentos, lo que precisamente presupone su inclusión en el hecho imponible (art. 20.1.18ª LIVA). El Abogado del Estado razona que, pese a la diferente redacción de la norma extremeña y la estatal, el hecho imponible de ambos tributos es en realidad el mismo, ya que si bien el artículo 3 de la LIDEC lo configura como una “actividad de captación de fondos”, la definición de la base imponible permite concluir que “lo efectivamente gravado por el Impuesto de Extremadura no es la actividad de captación de fondos sino los depósitos constituidos con los fondos captados”. Es decir, aunque no haya una coincidencia gramatical entre los hechos imposables, éste es el mismo en ambos tributos “atendiendo a su verdadera naturaleza jurídica y económica”, conclusión a la que se llega en el escrito tras examinar todos los elementos esenciales del tributo, y en particular los elementos de cuantificación. Además, se afirma en el escrito, la

prohibición de repercusión no impide la anterior conclusión dicha previsión “no podrá evitar que se produzca una repercusión económica”.

b) El IDEC se reputa también contrario al art. 6.3 LOFCA, ya que incide sobre una materia que está reservada a las Entidades Locales. En su escrito, se constata que el IDEC es un tributo directo, lo que deriva de los arts. 1, 3 y 5 de la LIDEC y, en particular, del art. 5.3, que prohíbe su repercusión a terceros. A partir de ahí, se afirma su coincidencia con el impuesto sobre actividades económicas (IAE), ya que ambos recaen sobre la misma manifestación de riqueza, pues las actividades de las instituciones financieras aparecen clasificadas dentro de la agrupación 81, de la división 8ª de la sección primera del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, en cuyo grupo 811, referido a la banca, se contiene una nota en la que se aclara que “este grupo comprende la actividad que consiste en financiar, es decir, recoger, transformar y repartir recursos financieros y que, en una parte importante, tienen constituidas sus obligaciones frente a sus clientes por depósitos a la vista transferibles”. Tras destacar otros aspectos coincidentes, concluye el Abogado del Estado que, aunque el IAE no sólo grava la captación de depósitos sino además la transformación y el reparto de los recursos financieros, por aplicación de la jurisprudencia contenida en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, se produce un solapamiento entre ambos tributos, ya que la “riqueza gravada” por ambos impuestos es coincidente.

c) Se aduce, en tercer lugar, que algunos aspectos del impuesto controvertido constituyen una infracción del principio de territorialidad de las competencias (art. 137 CE), que en materia tributaria se encuentra contenido en los artículos 139.2 y 157.2 CE, y que, para los tributos propios autonómicos, recoge el art. 9 LOFCA, en las letras b) y c).

Así, el IDEC vulneraría, por un lado, el art. 9 b) LOFCA, que impide a las Comunidades Autónomas gravar negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera de su territorio, o “la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo”. Se afirma que, aunque el objeto de gravamen sean los fondos captados por las entidades domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Extremadura, no se excluye que los depositantes de dichos fondos se encuentren fuera de esta Comunidad o incluso fuera de España. De esta manera, aunque la situación normal, para la cual se concibe la Ley, sea aquella en la que quien deposita los fondos es también residente en la Comunidad, “en una época marcada por

la globalización y en una economía presidida por la unidad de mercado y la libre circulación de (...) capitales, dicha situación, que en principio podría considerarse como la normal, no tiene en absoluto porque ser tal”.

Por otro lado, se considera también vulnerado el art. 9 c) LOFCA, que impide que los tributos autonómicos puedan suponer obstáculo “para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español”, o “comportar cargas trasladables a otras Comunidades”. Esta vulneración se atribuye concretamente al art. 7.3 LIDEC, que establece una deducción en la cuota por inversiones de utilidad pública o de interés social para la región que se concierten y aprueben con la Consejería de la Junta de Extremadura. Para el Abogado del Estado, esta deducción condiciona la libertad de decisión de las entidades de crédito en relación con la asignación de los depósitos captados en Extremadura y las decisiones de los consumidores sobre el destino de su ahorro. Además, se afirma, “si se incentivan las inversiones en una región, se desincentivan tales inversiones en otras partes del territorio español y, por tanto, se influye decisivamente en la ubicación de los capitales dentro de dicho territorio”. En consecuencia, y aunque dichas inversiones no sean obligatorias, su elevada cuantía, de manera que pueden llegar a eliminar la deuda tributaria, hace que la realización de las inversiones “sin imponerse teóricamente, resulta casi inevitable en la práctica si la entidad quiere realizar una eficaz gestión de sus recursos”. Considera el Abogado del Estado que sus argumentos se ven refrendados por el párrafo cuarto de la Exposición de Motivos de la norma, donde se afirma que otro objetivo de la ley es “el endémico problema de la fuga de ahorro que sufre Extremadura y que ha propiciado durante décadas un proceso de descapitalización y exportación del ahorro”.

2. Por providencia de 7 de mayo de 2002, la Sección Segunda del Tribunal acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre de 2001, del Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito. Asimismo, acordó dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme al art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), al Congreso de los Diputados y al Senado, así como a la Asamblea y al Consejo de Gobierno de

la Junta de Extremadura, por conducto de sus Presidentes, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimen convenientes. Se tuvo por invocado, por parte del Presidente del Gobierno, el art. 161.2 de la Constitución, lo que produce la suspensión de la vigencia y aplicación de la Ley impugnada, desde la fecha de interposición del recurso, para las partes del proceso, y desde la fecha de publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE) para los terceros. Por último, se acordó publicar la incoación del proceso en el mismo (lo que se llevó a efecto en el BOE número 121, de 21 de mayo de 2002).

3. Mediante escrito presentado en el Registro de este Tribunal con fecha de 17 de mayo de 2002, la Presidenta del Congreso de los Diputados comunicaba a este Tribunal que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones.

4. El 23 de mayo de 2002 tiene entrada en el registro de este Tribunal un escrito del Senado por el que se comunica el acuerdo adoptado por la Mesa de la Cámara de personarse dicha Cámara en el procedimiento y ofrecer su colaboración a efectos del art. 88.1 de la LOTC.

5. El 24 de mayo de 2002 se registra en el Tribunal un escrito del Letrado de la Asamblea de Extremadura, en la representación que legalmente ostenta, por el que se solicita prorrogar en quince días el plazo otorgado, de igual duración, para formular el escrito de alegaciones.

6. Mediante providencia de fecha 28 de mayo de 2002, la Sección Segunda acuerda incorporar a las actuaciones los escritos presentados por los Letrados de la Asamblea y de la Junta de Extremadura, teniéndolos por personados y prorrogándoles en ocho días más el plazo concedido por la anterior providencia de 7 de mayo de 2002 para formular alegaciones

7. Con fecha 29 de mayo de 2002 presenta en el Registro General de este Tribunal un escrito el Letrado de la Junta de Extremadura, en la representación que legalmente ostenta, por el que se solicita una prórroga del plazo concedido para redactar el escrito de alegaciones.

8. El 12 de junio de 2002 se registra en el Tribunal Constitucional el escrito de alegaciones del Letrado de la Junta de Extremadura, en la representación que legalmente ostenta, y en el que se solicita la desestimación total del recurso de inconstitucionalidad.

La representación procesal de la Junta de Extremadura comienza su escrito proponiendo la inadmisión del recurso por no haberse cumplido con lo preceptuado en el artículo 22.6 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado, que habría exigido la evacuación de informe.

Entrando ya en el fondo, comienza el Letrado su alegato describiendo la diferencia entre “objeto del tributo”, que es la riqueza gravada, y “hecho imponible”, concepto jurídico que a tenor del art. 6.2 LOFCA debe ser diferenciado del anterior. Tras citar las SSTC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 14), 186/1993, de 7 de junio (FJ 4) y 289/2000, de 30 de noviembre, sostiene el Letrado que no se vulnera el artículo 6.2 LOFCA, porque no hay coincidencia del impuesto extremeño con el hecho imponible del IVA. En primer lugar, porque las operaciones crediticias están exentas de IVA, lo que significa que es perfectamente posible el establecimiento de un impuesto autonómico sobre las mismas, de la misma manera que el Estado pudo establecer el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD) sobre algunas operaciones inmobiliarias exentas de IVA. Continúa el escrito afirmando que el IDEC no es un impuesto sobre el volumen de negocios en los términos exigidos por el Derecho de la Unión Europea, y en concreto por el artículo 33 de la Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva) que prohíbe a los estados miembros el establecimiento de tributos equivalentes al IVA. Cita en ese sentido la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en torno al concepto de impuesto sobre el volumen de negocios [entre otras, Sentencias de 27 de noviembre de 1985, asunto *Rousseau Wilmot* (295/84); de 7 de mayo de 1992, asunto *Bozzi* (C-347/90); de 17 de septiembre de 1997, asunto *Solisnor-Estaleiros Navais* (C-130/96); y de 9 de marzo de 2000, asunto *Evangelischer Krankenhausverein Wien y Wein Y Co. HandelsgesmbH*, antes *Ikeru Warenhandels-gesellschaft mbH* (C-437/97)].

En relación con el límite contenido en el art. 6.3 LOFCA, comienza el Letrado por poner en duda la remisión que a las materias reservadas a las Haciendas locales hace el precepto, pues dado que la Ley reguladora de las Haciendas Locales no concreta dichas materias, se trataría de una remisión en blanco que incurriría en ilegitimidad según lo establecido en la STC 137/1986, de 6 de noviembre. En cuanto al fondo, tampoco considera vulnerado el art. 6.3 LOFCA por no existir coincidencia entre el IDEC y el IAE, ya que este último grava únicamente el mero ejercicio de actividades empresariales, mientras el IDEC recae sobre un determinado tipo de operaciones de captación de fondos. Propone, en fin, una interpretación teleológica del citado precepto, que tome en cuenta la finalidad de límite del art. 6.3, que no es otro que el evitar que las Comunidades Autónomas puedan menoscabar los ingresos tributarios de las Entidades locales, circunstancia que no concurre en este caso.

En cuanto a las prohibiciones contenidas en el art. 9, letras b) y c), de la LOFCA, comienza el Letrado por discutir la propia constitucionalidad de dichos preceptos, toda vez que amplían sustancialmente la prohibición contenida en el art. 157.2 CE aunque sólo para los tributos propios, pero por ejemplo no para los recargos (art. 12 LOFCA). En cuanto al fondo de la tacha de inconstitucionalidad, afirma el Letrado que en todo caso no se incumple el principio de territorialidad en su definición contenida en el artículo 9 b) LOFCA. En concreto, porque el impuesto se circunscribe a operaciones de pasivo radicadas en la Comunidad Autónoma, y no a las operaciones de activo que evidentemente pueden proceder de otros territorios (art. 5.1 LIDEC). Añade que la norma requiere expresamente que los fondos se capten por las oficinas ubicadas en el territorio de la Comunidad Autónoma, excluyendo así la captación de fondos que se pueda obtener a través de internet y por tanto sin oficinas físicamente localizables. En todo caso, finaliza, estaríamos ante un supuesto en el que la norma produce consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional, algo que no vulnera la Constitución, como se sostuvo en la STC 150/1990, de 4 de octubre, que se cita al efecto.

En relación con la prohibición del art. 9 c) LOFCA, comienza su alegato vinculándola con la libertad de empresa contenida en el art. 38 CE, precepto que permite la intervención en la actividad empresarial, para lo que cita a su favor la STC 37/1987, de 26 de marzo (sobre el Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas), FJ 4. A continuación, niega el escrito que el impuesto autonómico vaya a influir en las decisiones de los consumidores en los términos aducidos en la demanda, precisando que en ningún caso la medida persigue la finalidad de obstaculizar la circulación de capitales, y lo que hay que tener en cuenta es precisamente la

intencionalidad de esa finalidad, en el sentido de la STC 37/1981, de 16 de noviembre, que cita.

Finaliza el escrito afirmando que el principio de corresponsabilidad fiscal debería avalar una interpretación no restrictiva de las prohibiciones contenidas en la LOFCA.

Mediante otrosí, se solicita el levantamiento de la suspensión de la vigencia de los preceptos recurridos.

9. Mediante providencia de 18 de junio de 2002, la Sección Segunda acuerda que, a los efectos de la solicitud de levantamiento de la suspensión formulada por el Letrado de la Junta de Extremadura, se oiga a las partes personadas para que, en el plazo de cinco días, se pronuncien acerca del mantenimiento o levantamiento de dicha suspensión.

10. El 21 de junio de 2002 tiene entrada en el Registro de este Tribunal el escrito de alegaciones presentado por el Letrado de la Asamblea de Extremadura, en la representación que legalmente ostenta, y en el que se solicita la desestimación del recurso, omitiendo cualquier referencia a la suspensión solicitada por el Abogado del Estado.

El Letrado comienza su alegato con una descripción general del sistema constitucional, y en particular de los límites al establecimiento de impuestos propios autonómicos. Destaca que el IDEC es coherente con las competencias autonómicas asumidas estatutariamente y en particular con el art. 61.3 del EAE, que afirma que la riqueza de la región estará subordinada a los intereses generales.

En relación con el artículo 6.2 LOFCA, se afirma la no coincidencia con el Impuesto sobre Sociedades, (impuesto al que en el escrito del Abogado del Estado no hace referencia en ningún momento), ni con el IVA. En relación con este segundo tributo se afirma en primer lugar de las operaciones crediticias están exentas del mismo por lo que no habría doble imposición económica, que es lo que pretende evitar la prohibición contenida en la LOFCA. Además, se afirma en el escrito que el IDEC es diferente al IVA ya que no afecta al volumen de negocios como exigiría la normativa de la Unión Europea.

En relación con el artículo 6.3 LOFCA, se sostiene la no coincidencia con el IAE, ya que este tributo local grava únicamente la mera actividad y no un elemento de la misma como son los depósitos. En relación con la territorialidad, se razona en el escrito que “la desigualdad territorial alegada por el recurrente no puede aceptarse tampoco, ya que una consolidada jurisprudencia constitucional (...) ha señalado que los principios de igualdad y de unidad no conllevan una absoluta uniformidad”.

Por último, se pronuncia el Letrado sobre el principio de que los impuestos no pueden tener alcance confiscatorio, (al que tampoco se hacía alusión en el escrito de demanda presentado por la Abogacía del Estado), y sobre el que la representación procesal de la Asamblea de Extremadura se limita a constatar su cumplimiento, por tratarse de un supuesto en el que concurre capacidad económica.

11. El Abogado del Estado, en escrito registrado el día 24 de junio de 2002, solicitó el mantenimiento de la suspensión de la vigencia y aplicación de la Ley objeto del recurso de inconstitucionalidad.

12. El Pleno del Tribunal Constitucional, por ATC 173/2002 de 1 de octubre, acordó levantar la suspensión de los preceptos recurridos.

13. Mediante providencia de 18 enero 2005, este Tribunal decidió abrir la vía del art. 84 LOTC con la finalidad de oír a las partes personadas para que alegasen sobre la pervivencia del recurso y el correlativo desistimiento en su caso en la acción, a la vista de la doctrina sentada en la STC 168/2004, de 6 de octubre.

14. Mediante escrito registrado en el Tribunal el 2 febrero 2005, el Abogado del Estado afirmó la subsistencia del objeto del recurso, por entender que la citada STC 168/2004 únicamente se pronuncia sobre la interpretación que ha de darse a la limitación de la potestad tributaria autonómica prevista en el artículo 6.3 LOFCA, sin modificar la jurisprudencia ya asentada en la STC 289/2000, de 30 de noviembre. Se afirma además en el escrito, que la

finalidad del impuesto extremeño es estrictamente recaudatoria, por lo que no puede beneficiarse de la distinción entre impuestos fiscales y extrafiscales contenida en la jurisprudencia.

15. Mediante escrito registrado el 8 febrero 2005, el Letrado de la Junta de Extremadura formula alegaciones en favor de la pérdida de objeto, sobre la base de que el impuesto recurrido es un impuesto con finalidad extrafiscal, si bien se basa principalmente en las deducciones introducidas en el impuesto tras la interposición del presente recurso de inconstitucionalidad. No constan alegaciones de la representación procesal de la Asamblea de Extremadura.

16. Por providencia de 13 de noviembre de 2012 se señaló para deliberación y fallo de la presente Sentencia el día 14 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El recurso de inconstitucionalidad se interpone por el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (LIDEC, en adelante), por entender vulnerados los límites previstos en los apartados 2 y 3 del art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en adelante), así como los arts. 157.2 y 139.2 CE que, respectivamente, se concretan para los tributos autonómicos en el art. 9, letras b) y c), de la LOFCA.

Con los argumentos que se expondrán en los correspondientes fundamentos jurídicos, las representaciones procesales de la Junta y de la Asamblea de Extremadura solicitan la desestimación del recurso, por no concurrir ninguna de las tachas de inconstitucionalidad alegadas en el mismo.

2. Antes de entrar en el fondo de las distintas cuestiones planteadas, es pertinente realizar algunas precisiones procesales y relativas al objeto del proceso constitucional.

a) La representación procesal de la Junta de Extremadura solicita la inadmisión del recurso por no haberse cumplido con lo preceptuado en el artículo 22.6 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado (LOCE, en adelante), que a su juicio habría exigido la evacuación de informe. Efectivamente, en el momento de interposición del recurso, este precepto disponía que la Comisión Permanente del Consejo de Estado debiera ser consultada ante la “impugnación de las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas ante el Tribunal Constitucional, con carácter previo o posterior a la interposición del recurso”. Tras su reforma mediante Ley Orgánica 3/2004, de 28 de diciembre, el precepto dispone ahora que dicha consulta deberá producirse “con carácter previo a la interposición del recurso”. En primer lugar, es evidente que el cumplimiento de los requisitos para la admisión del recurso debe concurrir en el momento de su interposición, por lo que la reforma de la LOCE no tendría, en su caso, ninguna incidencia en este proceso. Además, consta que, en este caso, el Dictamen del Consejo de Estado fue emitido en sesión celebrada el 13 de junio de 2002 (expediente 989/2002). En todo caso, en segundo lugar, como hemos reiterado en ocasiones anteriores (por todas STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 3), este Tribunal, a la hora de admitir o inadmitir los recursos de inconstitucionalidad, debe regirse únicamente por su propia Ley Orgánica. En los procesos como el presente, la norma que determina los requisitos que deben concurrir para la admisión del recurso es el art. 33 de la LOTC, que no supedita la admisión del recurso de inconstitucionalidad contra una norma autonómica a que dicho informe del Consejo de Estado haya sido emitido o se emita en un momento posterior. Por tanto, debe rechazarse en todo caso la causa de inadmisión formulada por la Junta de Extremadura.

b) En cuanto al objeto del recurso, hay que hacer constar que, durante su pendencia, la norma impugnada ha sido objeto de diversas modificaciones, de las que bastará hacer mención aquí, con el fin de insertar la presente controversia en el contexto normativo al que corresponde, aunque sin que nuestro pronunciamiento deba alcanzar las posteriores normas, que no han sido recurridas. La primera modificación se llevó a cabo mediante la disposición adicional 17ª de la Ley 12/2002, de 19 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2003, que entre otros aspectos modificó las deducciones específicas contenidas en el art. 7.3 de la LIDEC. Posteriormente, la Ley impugnada fue objeto de derogación, mediante la disposición derogatoria única 1 del Decreto

Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, mediante el que se aprueba el Texto Refundido de tributos propios de Extremadura. El Título IV de este Texto Refundido regula en la actualidad el citado impuesto (arts. 40 a 48) en términos similares a los de la anterior LIDEC.

El efecto de la citada derogación debe ser enjuiciado de acuerdo con nuestra doctrina. Con carácter general, hemos reiterado que la derogación de la norma recurrida no implica la pérdida de objeto del proceso constitucional cuando éste tenga un contenido competencial, ya que en tal caso este Tribunal deberá pronunciarse sobre su titularidad, pues la función de preservar los ámbitos respectivos de competencias “no puede quedar enervada por la sola derogación o modificación de las disposiciones cuya adopción dio lugar al litigio” [STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 2 a)]. En este supuesto se constata que la normativa en torno a la cual se trabó la controversia ha sido sustituida por otra que plantea idénticos problemas competenciales, por lo que la circunstancia de que el IDEC se encuentre ahora regulado en el citado Texto refundido en nada afecta a la pervivencia del objeto de la presente controversia (por todas, STC 133/2012, de 19 de junio, FJ 2).

c) Debemos precisar, en último lugar, el parámetro de control del presente recurso, pues según nuestra doctrina sobre el *ius superveniens* aplicable a procesos como el presente, el control de las normas que incurren en un posible exceso competencial debe hacerse de acuerdo con las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictar Sentencia [por todas, STC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 2 c)].

Durante la pendencia de este proceso, el Estatuto de Autonomía de Extremadura ha sido reformado mediante la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, mientras que la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en adelante) ha sido modificada mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, que entre otros aspectos otorga nueva redacción al art. 6, apartados 2 y 3.

En el momento de interposición del presente recurso, el art. 6.2 LOFCA establecía únicamente que “[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado”, estableciendo el apartado 4 del mismo art. 6 que “[c]uando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que

supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”. Tras la citada reforma mediante LO 3/2009, el antiguo apartado 4 se ha incorporado al apartado 2, siendo el tenor actual del precepto: “[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

Por su parte, el antiguo art. 6.3 LOFCA disponía que “[l]as Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo, que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”. Tras su reforma mediante la citada Ley orgánica, este apartado establece ahora que “[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

El examen de las dos primeras tachas de inconstitucionalidad de la LIDEC, relativas a la infracción del art. 6, apartados 2 y 3, de la LOFCA deberá por tanto llevarse a cabo en contraste con el nuevo canon.

3. Una vez acotado el objeto del conflicto y despejado el obstáculo procesal expuesto, podemos entrar ya a examinar la controversia de fondo, comenzando por las tachas de inconstitucionalidad relativas a la vulneración del art. 6 LOFCA.

El Abogado del Estado considera en su escrito que el IDEC es un tributo equivalente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), en términos que resultan contrarios al art. 6, apartados 2 y 3 LOFCA. La coincidencia del tributo autonómico con el IVA radicaría en que, pese a la diferente redacción de ambas

normas tributarias, el hecho imponible de ambos tributos es en realidad el mismo, ya que si bien el artículo 3 de la LIDEC lo configura como una “actividad de captación de fondos”, la definición de la base imponible permite concluir que “lo efectivamente gravado por el Impuesto de Extremadura no es la actividad de captación de fondos sino los depósitos constituidos con los fondos captados”. Ello lo hace coincidente con el IVA, que grava las prestaciones de servicios, incluida la actividad crediticia [“los préstamos y crédito en dinero”, según el art. 11.2.12ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (LIVA en lo sucesivo)]. El hecho imponible del IVA alcanza además a los depósitos, que se encuentran exentos, lo que precisamente presupone su inclusión en el hecho imponible (art. 20.1.18ª LIVA). Además, según la demanda, la prohibición de repercusión, contenida en el art. 5.3 de la LIDEC, no impide que se produzca una repercusión económica, por lo que el gravamen es el mismo en el IVA y en el IDEC. Por su parte, la coincidencia con el IAE viene dada por el hecho de que IDEC es un tributo “directo”, lo que deriva de los arts. 1, 3 y 5 de la LIDEC, y en particular del art. 5.3, que prohíbe su repercusión a terceros. Recae así el IDEC sobre una manifestación de riqueza que ya está gravada por el impuesto local, solapamiento de materias imponibles que resulta contrario al art. 6.3 LOFCA.

Para la representación procesal de la Junta de Extremadura, no hay tal coincidencia entre los hechos imponibles del IDEC y del IVA, lo que se basa, en primer lugar, en que las operaciones crediticias están exentas de IVA y, en segundo lugar, en que el IDEC no es realmente un “impuesto sobre el volumen de negocios”, en los términos exigidos por el Derecho de la Unión Europea, y en concreto por el artículo 33 de la Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva) que prohíbe a los estados miembros el establecimiento de tributos equivalentes al IVA. Tampoco habría coincidencia entre el IDEC y el IAE, ya que éste último grava únicamente el mero ejercicio de actividades empresariales, mientras el IDEC recae sobre un determinado tipo de operaciones de captación de fondos.

El Letrado de la Asamblea de Extremadura sostiene también que el IDEC no coincide ni con el Impuesto sobre Sociedades, (impuesto al que el escrito del Abogado del Estado no hace referencia), ni con el IVA. En relación con este segundo tributo se afirma en primer lugar que las operaciones crediticias están exentas del mismo, por lo que no habría doble imposición económica, que es lo que pretendería evitar la prohibición contenida en la LOFCA. En segundo lugar, se aduce que el IDEC es diferente al IVA, pues aquél no afecta al

volumen de negocios. Tampoco habría coincidencia del IDEC con el IAE, ya que éste último grava únicamente la mera actividad y no un elemento de la misma como son los depósitos.

4. Para dar respuesta a los argumentos que sustentan este primer motivo de inconstitucionalidad, debemos comenzar por recordar nuestra doctrina en relación con los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas contenidos en el art. 6, apartados 2 y 3, de la LOFCA. Como ha quedado expuesto, y constatamos recientemente en la citada STC 122/2012, de 5 de junio (FJ 3), en relación con el Impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales, tras su reforma dichos límites tienen ahora una dicción común, lo que determina que su interpretación deba ser asimismo idéntica, debiendo por tanto abordarse las tachas relativas a la posible equivalencia del IDEC con el IVA y con el IAE con idéntico criterio.

El reconocimiento a las Comunidades Autónomas de la competencia para establecer tributos o “poder tributario” se contiene en la letra b) del apartado 1º del art. 157 CE, precepto que en su apartado tercero expresamente remite a los límites contenidos en una ley orgánica y, para la Comunidad Autónoma de Extremadura, en el art. 81 de su Estatuto de Autonomía (tras su reforma mediante la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero).

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

A partir de lo anterior, debemos recordar, como ya afirmamos en la STC 37/1987, de 26 de marzo, en relación con el art. 6.2 LOFCA, que este precepto “no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos

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

En consecuencia, y como hemos afirmado en nuestra reciente STC 122/2012, anteriormente citada, en relación con el apartado 3 del art. 6 de la LOFCA, doctrina que ahora debemos trasladar también al apartado 2, para determinar si se han vulnerado las prohibiciones de doble imposición contenidas en dicho precepto, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos impositivos, de manera que “no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos impositivos de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos impositivos de ambos impuestos” (STC 122/2012, FJ 4). Por tanto, el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también “los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto

subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada (...) o los supuestos de no sujeción y exención”, extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible (STC 122/2012, FJ 7). Entre los elementos a comparar se encuentra lógicamente la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o, en alguno de sus elementos, (STC 122/2012, FJ 4), si bien teniendo en cuenta, como también hemos reiterado, que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5). En definitiva, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imposables, que es lo prohibido en el art. 6 LOFCA, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo.

5. Así establecido el canon de enjuiciamiento del art. 6, apartados 2 y 3, de la LOFCA, debemos comenzar por examinar en este momento los elementos esenciales del IDEC y del IVA, para comprobar su posible equivalencia, que de verificarse implicaría la vulneración del art. 6.2 LOFCA:

a) El IDEC se define por la Ley extremeña como un “impuesto directo” (art. 1), cuyo hecho imponible es “la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por parte de las entidades mencionadas en el artículo 5 de esta Ley, y que comporten la obligación de restitución” (art. 3 LIDEC). Son contribuyentes “las entidades de crédito, por los fondos captados por su casa central y sus sucursales que estén situadas en territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura” (art. 5.1 LIDEC), no pudiendo dichos contribuyentes repercutir la cuota del impuesto en ningún caso (art. 5.3 LIDEC).

La base imponible se conforma por la cuantía agregada de depósitos acumulados, que se concreta en el art. 6 LIDEC por referencia a los numerales del “Balance Reservado de las Entidades de Crédito”, disponiendo el precepto que será “la cuantía económica total, en términos de fondos, calculada promediando aritméticamente los saldos finales de cada trimestre natural de cada año de la suma de los epígrafes del Balance Reservado de las Entidades de Crédito siguientes: 3. Acreedores. Administraciones Públicas españolas. 4.

Acreeedores. Otros sectores residentes. 5. Acreeedores. No residentes”. Así determinada, la base engloba la mayoría de los fondos captados y destinados a depósitos.

La cuota tributaria resulta de la aplicación de una escala de gravamen parcialmente progresiva (art. 7.1 LIDEC), y que consta de tres tramos. El primero, hasta 150 millones de euros, conlleva la aplicación de un tipo de gravamen del 0,3 por cien. El segundo, que abarca la horquilla entre 150 y 600 millones de euros, implica una cuota íntegra de 450.000 euros para una base de hasta 150 millones de euros, aplicándose un tipo del 0,4 por cien al resto de la base (entre 150 y 600 millones). El último tramo implica una cuota de 2,250 millones de euros para los primeros 600 millones, y de un tipo del 0,5 por cien para las cantidades que superen dicha cuantía.

Sobre la cuota íntegra así calculada, la norma establece una serie de deducciones. Por un lado, dos deducciones generales (art. 7.2 LIDEC), una de 200.000 euros, aplicable cuando la “casa central” y los “servicios generales” de la entidad de crédito estén efectivamente radicados en Extremadura, y otra de 5.000 euros por cada sucursal. Esta última deducción se elevará a 7.500 euros cuando la sucursal esté radicada en municipios cuya población de derecho sea inferior a 2.000 habitantes. Por otro lado, se establece en el art. 7.3 una serie de “deducciones específicas” para las “inversiones que siendo de utilidad pública o interés social para la región se concierten y aprueben con la Consejería de la Junta de Extremadura competente en Política Financiera”. La suma de todas las deducciones, generales y específicas, tendrá como límite el importe de la cuota del impuesto, que podrá verse reducida a cero pero no ser negativa a consecuencia de las mismas (art. 7.4 LIDEC).

El periodo impositivo del IDEC abarca, como regla general, el año natural (art. 8.1 LIDEC), produciéndose su devengo el último día del mismo (art. 8.2). Finalmente, el impuesto no se califica expresamente como extrafiscal, pues su finalidad, de acuerdo con la Exposición de motivos de la norma, es allegar recursos a la Hacienda extremeña, si bien se refiere también al objetivo de “atajar el endémico problema de la fuga de ahorro que sufre Extremadura y que ha propiciado durante décadas un proceso de descapitalización y *exportación* del ahorro”.

El IDEC es así un tributo directo que recae sobre la capacidad económica puesta de manifiesto por la entidad bancaria como consecuencia de la captación de pasivo. En efecto, y frente a la definición que se hace en la LIDEC del hecho imponible, los elementos de cuantificación del tributo permiten concluir que el objeto del gravamen no es la actividad

bancaria de captación en sí misma considerada, sino únicamente uno de sus resultados (el pasivo acumulado por la captación de depósitos). En consecuencia, el IDEC no recae sobre la realización de transacciones económicas, sino que grava el rendimiento que potencialmente se le presupone a los depósitos captados por las entidades bancarias, como elemento del pasivo susceptible de generar ingresos.

b) El IVA es un impuesto indirecto cuya finalidad es someter a imposición la capacidad económica que se pone de manifiesto con el consumo de bienes y servicios (art. 1 LIVA). Con la finalidad de gravar el consumo “final” o no integrado en la cadena productiva, se sujetan al impuesto todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de una actividad empresarial o profesional (art. 4 LIVA), siendo, con carácter general, los empresarios y profesionales, que entregan los bienes o prestan los servicios, los sujetos pasivos del mismo (art. 84 LIVA). Para garantizar que el gravamen recae efectivamente sobre el consumo final y no en la propia actividad económica, el tributo tiene una estructura denominada “plurifásica”, ya que recae sobre todas las fases del proceso productivo, sujetando a gravamen sólo el “valor añadido” de cada una. De acuerdo con esta estructura, son elementos centrales del tributo, de un lado, la obligación de repercusión del tributo por los sujetos pasivos a la siguiente fase (art. 88 LIVA), repercusión que el destinatario de las operaciones gravadas está obligado a soportar; y, de otro, el derecho de los sujetos pasivos del tributo a deducir el IVA soportado (art. 92.1 LIVA), o eventualmente a solicitar la devolución del eventual exceso soportado sobre la cuantía de las cuotas devengadas (art. 115 LIVA). Estos elementos son centrales en la estructura del IVA, porque tienen la finalidad de que el tributo sea neutral y no suponga un coste añadido para la actividad económica.

La base imponible del IVA es, como regla general, la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto (art. 78 LIVA). La cuota se determina por la aplicación a la base de un tipo fijo de gravamen, que podrá ser general o reducido (arts. 90 y 91 LIVA). Por último, entre las prestaciones de servicios sujetas al IVA, se incluye la actividad crediticia (“los préstamos y crédito en dinero”, según el art. 11.2.12^a de la LIVA), si bien buena parte de las actividades financieras, y entre ellas los depósitos, se encuentran exentos (art. 20.1.18^a LIVA).

La citada estructura de este impuesto está dirigida a garantizar la neutralidad del IVA en relación con las actividades económicas, lo que constituye el principal elemento definitorio del tributo, como ha resaltado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)

en reiteradas ocasiones, [por todas, STJUE de 3 de Octubre de 2006 *Banca Popolare di Cremona Soc. coop. Arl y Agenzia Entrate Ufficio Cremona*, (C-475/03)]. Esta neutralidad implica, en definitiva, que el IVA no grava la capacidad económica de los empresarios y profesionales que ofrecen bienes y servicios en el mercado, sino la de sus adquirentes finales.

La anterior exposición de los dos tributos permite ya concluir que sus hechos imposables difieren sustancialmente. Si el IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo final, el IDEC es un impuesto directo que sujeta a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito por la captación de depósitos, elemento del pasivo que sirve de soporte para su actividad económica. De esta manera, mientras el IVA somete a gravamen, en sus diferentes fases aportadoras de “valor añadido”, todas las entregas de bienes y servicios con la finalidad de recaer sobre la capacidad económica puesta de manifiesto por el consumidor final, el IDEC se limita a gravar los depósitos captados por los bancos como una manifestación indirecta de capacidad económica, la que se supone que se obtendrá por el beneficio derivado del volumen de pasivo captado. Por tanto, el IDEC no grava las transacciones económicas, ni tampoco la prestación de servicios por las entidades financieras, operaciones que sí forman sin embargo parte del hecho imponible del IVA, estando sujetos al impuesto, y exentos (arts. 11.2.12ª y 20.1.18ª LIVA).

Las anteriores diferencias entre los hechos imposables de ambos tributos se confirman con las existentes entre sus bases imposables; así, la del IDEC es el volumen de captación de fondos, mientras que el IVA toma como base imponible la contraprestación pactada por las operaciones sujetas. De esta manera, y como se afirma en el propio escrito de la demanda, “lo efectivamente gravado por el Impuesto de Extremadura no es la actividad de captación de fondos sino los depósitos constituidos con los fondos captados”.

A consecuencia de lo anterior, debe descartarse la coincidencia entre el IVA y el IDEC y por tanto la vulneración del art. 6.2 LOFCA.

6. Siguiendo igual método que al examinar la alegada infracción del art. 6.2 LOFCA, procede ahora analizar la posible equivalencia entre el IAE y el IDEC para determinar si hay coincidencia entre ambos en términos contrarios al art. 6.3 LOFCA.

El IAE es un impuesto directo mediante el que se grava el mero ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan,

ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 8). Su hecho imponible lo constituye “el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto” [art. 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, (en adelante TRLRHL)]. Esta vocación de generalidad en cuanto a las actividades económicas susceptibles de gravamen es coherente con la función censal, además de la recaudatoria, que en el sistema tributario cumple el IAE.

Son sujetos pasivos del IAE las personas, físicas o jurídicas, que realicen en el territorio nacional cualquiera de las actividades definidas en el hecho imponible (art. 83 TRLRHL).

La determinación de la deuda tributaria en el IAE es genérica en función de cada tipo de actividad, de manera que con este tributo se grava “el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto” (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 8). Es decir, la realización del hecho imponible no se cuantifica con arreglo al beneficio efectivamente obtenido, sino en función de la renta que potencialmente se le presupone a cada tipo de actividad económica. En coherencia con la finalidad del tributo, la cuota del IAE está formada por la aplicación de las correspondientes tarifas, que se establecen atendiendo a diferentes elementos objetivos, relativos al tipo de actividad económica entre otros factores, y que, por expresa remisión legal, (art. 85 LHL), se regulan en el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. En el “Grupo 811” (ubicado en la sección primera, división 8 del Anexo I de Tarifas) se establecen las cuotas correspondientes al sector “Banca”. Dichas tarifas, que se fijan para cada establecimiento en el que se efectúen todas o algunas de las operaciones, varían en función del número de habitantes de las poblaciones en las que dicho establecimiento radique. Así, en poblaciones de más de 500.000 habitantes, la cuota será de 2.090,07 euros; en poblaciones de más de 100.000 a 500.000 habitantes: 1.620,23 euros; en poblaciones de más de 40.000 a 100.000 habitantes: 1.149,65 euros; en poblaciones de más de 10.000 a 40.000 habitantes: 446,76 euros, y en las poblaciones restantes: 312,73 euros. De acuerdo con la estructura que generalmente siguen las tarifas en el IAE, en el precepto se definen las actividades que se consideran propias de la actividad bancaria, entre las que se encuentran “la captación de depósitos u otros fondos

rembolsables”, además de muchas otras, pues el precepto establece un listado de dieciocho actividades típicas de la banca (como por ejemplo “operaciones de arrendamiento financiero”, “de préstamo y crédito”, “las operaciones de pago, con inclusión, entre otras, de los servicios de pago y transferencia”, “intermediación en los mercados interbancarios”, “alquiler de cajas fuerte”, “intermediación de servicios financieros como los seguros y los fondos de pensiones”). Esta enumeración cumple la función de definir la actividad económica, y acotarla con respecto de otras. Por ello mismo, no es exhaustiva, ni agota por tanto las actividades posibles que puede realizar una entidad bancaria.

Por su parte, y como hemos señalado anteriormente y debemos insistir ahora siquiera brevemente, el IDEC sujeta a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito por la captación de depósitos (art. 3 LIDEC), siendo los sujetos pasivos las propias Entidades (art. 5 LIDEC). La base imponible se cuantifica por el volumen de los depósitos captados (art. 6 LIDEC), resultando la cuota tributaria de la aplicación de una escala de gravamen que oscila entre el 0,3 y el 0,5 por 100 (art. 7.1 LIDEC).

A partir de lo anterior podemos afirmar que, si bien desde una perspectiva formal la configuración de los hechos imposables del IAE y del IDEC puede parecer parcialmente coincidente, la comparación de todos los elementos esenciales de ambos tributos, y en particular de los criterios de cuantificación de su deuda tributaria, demuestra que se trata de impuestos sustancialmente diferentes, cuyos hechos imposables son también distintos. En efecto, como hemos comprobado, un análisis de la estructura de uno y otro tributo permite concluir que, en el IAE, de acuerdo con la definición de su hecho imponible (art. 78 TRLRHL), se grava la mera actividad económica con independencia de su resultado, esto es, en el caso de las entidades financieras, se captan o no depósitos y con independencia de su cuantía, pues la actividad económica se tiene en cuenta en abstracto, prescindiendo de sus resultados concretos y, por tanto, con independencia de que se perciba o no renta alguna. En coherencia con dicho hecho imponible, la configuración de la base imponible del IAE se remite a elementos objetivos desconectados de la capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma. En cuanto al IDEC, hemos constatado que si bien el hecho imponible se define como la actividad de captación de depósitos (art. 3 LIDEC), el examen conjunto del hecho y la base imponible permite concluir que lo que se sujeta a gravamen no es la mera actividad de captación o el mero ejercicio de una actividad crediticia, sino su resultado, de manera que se gravan los depósitos como elemento del pasivo bancario susceptible de generar riqueza (art. 6 LIDEC).

Por tanto, se trata de tributos no coincidentes en los términos prohibidos por el art. 6.3 LOFCA, por lo que procede también desestimar este motivo de inconstitucionalidad.

7. Por último, se alega en la demanda la vulneración de los arts. 139.2 y 157.2 CE, concretados para los tributos autonómicos en los arts. 9, letras b) y c), de la LOFCA, tanto por afectar el tributo autonómico a la libre circulación o establecimiento, como por incurrir en la prohibición de no gravar bienes o actos extraterritoriales.

Comenzando por la tacha relativa al principio de territorialidad de las competencias tributarias [arts. 157.2 CE y 9 b) LOFCA], el Abogado del Estado sostiene que, si bien el objeto de gravamen del IDEC son los fondos captados por las entidades domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Extremadura, no se puede descartar que en ocasiones los depositantes de dichos fondos se encuentren fuera de esta Comunidad o incluso fuera de España. Por ello, se afirma en el escrito, aunque la situación normal, para la cual se concibe la ley, sea aquella en la que quien deposita los fondos es también residente en la Comunidad, lo cierto es que “en una época marcada por la globalización y en una economía presidida por la unidad de mercado y la libre circulación de (...) capitales”, dicha situación puede no producirse, con lo que se gravarían los depósitos de personas o entidades situadas extramuros de la Comunidad Autónoma.

Para la representación procesal de la Junta de Extremadura, no se incumple el principio de territorialidad en su definición contenida en el artículo 9 b) LOFCA, porque el impuesto se circunscribe a operaciones de pasivo radicadas en la Comunidad Autónoma, y no a las operaciones de activo que evidentemente pueden proceder de otros territorios (art. 5.1 LIDEC). Además, la norma requiere expresamente que los fondos se capten por las oficinas (sucursales) ubicadas en el territorio de la Comunidad Autónoma, excluyendo por tanto la captación de fondos que se pueda obtener a través de internet. El Letrado de la Asamblea de Extremadura razona en el escrito que la desigualdad territorial alegada por el recurrente tampoco puede aceptarse, ya que una consolidada jurisprudencia constitucional tiene establecido que los principios de igualdad y de unidad no conllevan una absoluta uniformidad.

8. El art. 9 b) LOFCA, que es una concreción, para los impuestos propios autonómicos, del principio de territorialidad recogido en el art. 157.2 CE, impide a las

Comunidades Autónomas gravar negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, así como “la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo”.

Con carácter general, hemos afirmado reiteradamente que los principios de territorialidad de las normas y actos de las Comunidades Autónomas y de unidad de mercado “no pueden ser interpretados en unos términos que impidan a las instancias autonómicas, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional (por todas, 168/2004, de 6 de octubre, FJ 5). En concreto, sobre la aplicación del principio de territorialidad a los tributos propios autonómicos [arts. 157.2 CE y 9 b) LOFCA] nos hemos pronunciado en las SSTC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 5), sobre el recargo establecido por la Comunidad de Madrid en el IRPF, y 14/1998, de 22 de enero, sobre el Impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos, precisando en el FJ 11 D de esta última que este límite debe ser entendido en el marco general de la doctrina de la territorialidad aplicable al resto de competencias, a tenor de la cual “el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional”.

De acuerdo con esta doctrina, debe determinarse primero si se producen efectos extraterritoriales del tributo y, en su caso, si dichos efectos vulneran los arts. 157.2 CE y 9 b) de la LOFCA.

Para determinar si se producen efectos extraterritoriales debe partirse de la estructura del impuesto y, en particular de los puntos de conexión, establecidos en coherencia con su hecho imponible. Como se ha examinado en los anteriores fundamentos jurídicos, el IDEC es un impuesto directo que grava la capacidad económica puesta de manifiesto por los depósitos bancarios que radiquen en las sucursales de las entidades bancarias situadas en la Comunidad Autónoma de Extremadura. Con esta finalidad, la LIDEC delimita la aplicación del tributo en función de la ubicación de los contribuyentes, al definir como sujetos pasivos del impuesto a las entidades de crédito, aunque sólo “por los fondos captados por su casa central y sus sucursales que estén situadas en territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura” (art.

5.1 LIDEC). Finalmente, como también ha quedado expuesto, el objeto de gravamen no lo constituye transacción alguna, sino más bien la consecuencia de la misma, esto es, la acumulación de depósitos por una entidad, contabilizados en la correspondiente cuenta (art. 6 LIDEC).

Pues bien, a los efectos del principio de territorialidad, lo relevante es que las normas contables permiten individualizar los depósitos captados por cada sucursal bancaria, de manera que el punto de conexión establecido en los arts. 3 (hecho imponible) y concretado en el art. 5.1 (sujetos pasivos) de la norma, circunscribe el nacimiento de la obligación tributaria a las sucursales que efectivamente radiquen en la Comunidad Autónoma. Así debe interpretarse la referencia que dicho precepto realiza a “las entidades de crédito, por los fondos captados por su casa central y sus sucursales que estén situadas en territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura”, entendiéndose también que la mención a “casa central” es equiparable al “domicilio social” de la entidad bancaria, en los términos del art. 9 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Por tanto, la LIDEC establece un punto de conexión adecuado a su finalidad, cuál es gravar únicamente los depósitos bancarios constituidos y captados por las sucursales bancarias radicadas en el territorio de la Comunidad Autónoma, con lo que se garantiza, frente al criterio de la demanda, que el impuesto despliegue efectos principalmente en el territorio de la Comunidad.

No altera la anterior conclusión el hecho de que los fondos depositados en las entidades puedan eventualmente proceder de personas, físicas o jurídicas, que no residan en la Comunidad Autónoma, pues como ha quedado expuesto el impuesto no grava transacciones económicas sino su resultado, por lo que el depositante es ajeno a la relación jurídico-tributaria del IDEC. Por otro lado, es cierto que nada impide que los clientes de las entidades crediticias sujetas al impuesto sean residentes en otras Comunidades Autónomas, pues como afirma el Abogado del Estado en su escrito, el proceso de globalización implica la mayor movilidad no sólo de los capitales, sino también de las personas, establecimientos, etc. Ahora bien, esta misma movilidad internacional o globalización lógicamente no se produce en una única dirección, por lo que cabe imaginar que también permite que las sucursales radicadas en Extremadura pierdan clientes en favor de entidades radicadas en otras Comunidades Autónomas, o incluso que operen únicamente por internet.

En consecuencia, debemos desestimar la infracción de los arts. 157.2 CE y 9 b) de la LOFCA.

10. Finalmente, procede ahora abordar la alegada vulneración del art. 139.2 CE, en conexión con el art. 157.2 CE, y que se concreta para los tributos propios autonómicos en el art. 9 c) LOFCA

El Abogado del Estado ciñe la tacha al art. 7.3 de la LIDEC, que establece una deducción en la cuota para los contribuyentes por la realización de determinadas inversiones calificadas de utilidad pública o de interés social para la región. Dicha deducción vulneraría, según la demanda, el art. 9 c) LOFCA, pues se condicionaría la libertad de decisión de las entidades de crédito en relación con la asignación de los depósitos captados en Extremadura y las decisiones de los consumidores sobre el destino de su ahorro. Ello sucede aunque dichas inversiones no sean obligatorias, pues la elevada cuantía de la deducción, que puede llegar a anular la cuota del tributo, determina que la realización de dichas inversiones resulte “inevitable en la práctica si la entidad quiere realizar una eficaz gestión de sus recursos”.

Para la representación procesal de la Junta de Extremadura, no se vulnera la prohibición del art. 9 c) LOFCA, porque que en ningún caso la medida persigue la finalidad de obstaculizar la circulación de capitales (STC 37/1981, de 16 de noviembre). El Letrado de la Asamblea de Extremadura tampoco considera que se produzca esta vulneración.

La tacha del art. 9 c) LOFCA se imputa así únicamente, de acuerdo con los argumentos recogidos en el escrito de demanda, a las deducciones específicas contenidas en el art. 7.3 de la LIDEC, que según se ha recogido en el fundamento jurídico quinto, son de aplicación a determinadas inversiones que merezcan la calificación de utilidad pública. En consecuencia, las cantidades invertidas por los contribuyentes del IDEC reducirán la cuota tributaria, pudiendo llegar a anularla.

El art. 9 c) LOFCA, que es una concreción de los arts. 139.2 y 157.2 CE, establece que los tributos propios establecidos por las Comunidades Autónomas no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, “ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”. El precepto remite así expresamente al art. 2.Uno.a) LOFCA, que establece que “el sistema de ingresos de las

Comunidades Autónomas (...) deberá establecerse de forma que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español”.

El art. 139.2 CE, como hemos reiterado, no impide la aprobación de cualquier norma que pueda afectar a la libertad de circulación, sino sólo de aquéllas que supongan una “fragmentación del mercado” (por todas, SSTC 32/1983, de 28 de abril, FJ 3; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 11), en el sentido de que “las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen” (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26). Además, como hemos recordado en la STC 100/2012, de 8 de mayo, “no toda medida que incida sobre la circulación de bienes y personas por el territorio nacional puede catalogarse automáticamente como contraria al artículo 139.2 de la Constitución. En efecto, ‘el que una medida determinada no sea, por sus efectos, ajena a la libre circulación de bienes por el territorio nacional, a la libertad de empresa y al derecho de propiedad privada, no significa que haya de entenderse que ex Constitutione es inaceptable’ (STC 109/2003, de 5 de junio, FJ 15), habida cuenta que sólo lo será ‘cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente legítimo que persigue la norma adoptada’ (STC 109/2003, de 5 de junio, FJ 15)” (FJ 4).

En concreto sobre el art. 9 c) LOFCA, ya establecimos en la STC 168/2004, de 6 de octubre, (FJ 5) que “las actuaciones autonómicas revisten entidad suficiente para reputarlas vulneradoras de la libertad de circulación de personas y bienes cuando su incidencia sobre ésta implique el ‘surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen’ (SSTC 64/1990, de 5 de abril, FJ 5; 66/1991, de 22 de marzo, FJ 2; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 11)”, doctrina reiterada, en relación con el art. 9 c) LOFCA, en el ATC 456/2007, de 12 de diciembre (FJ 8). Este precepto, que como se ha constatado se refiere a medidas tributaras que puedan incidir en la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, debe interpretarse teniendo en cuenta, además de la doctrina constitucional citada, la jurisprudencia reiterada del TJUE que se refiere a las medidas tributarias adoptadas por los Estados miembros que puedan restringir u obstaculizar el ejercicio de dichas libertades fundamentales. Partiendo de que las citadas libertades

constituyen derechos de acceso al mercado interior, con carácter general no es posible establecer medidas tributarias que obstaculicen dicho acceso, por ejemplo estableciendo una diferencia de trato entre residentes y no residentes sin justificación suficiente. En ese sentido, la Sentencia de 7 de septiembre de 2004 (Asunto C-319/02), *Manninem* (apartados 22 y siguientes) consideró restrictiva de la libre circulación de capitales una norma en virtud de la cual el derecho de una persona sujeta al pago de impuestos en un Estado miembro a que se le conceda el crédito fiscal por los dividendos que percibe de sociedades anónimas se excluye cuando estas últimas no están establecidas en el mismo Estado; o la reciente Sentencia de 25 de octubre de 2012 (Asunto C-387/11), *Comisión Europea c. Reino de Bélgica, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*, (apartados 36 y siguientes), que declara contraria a la libertad de establecimiento la normativa del Reino de Bélgica que suponía una imposición de los rendimientos de capitales y de bienes muebles distinta en función de que éstos sean percibidos por sociedades de inversión belgas o extranjeras.

De esta manera, de acuerdo con la doctrina constitucional y del TJUE, el fin último de una norma como el art. 9 c) LOFCA es la protección del mercado interior, lo que en materia tributaria impide en particular establecer medidas que fragmenten dicho mercado estableciendo diferencias entre residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma sin que ello encuentre una justificación adecuada. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos o medidas tributarias siempre que las mismas no resulten contrarias a las libertades de circulación, lo que sucederá cuando además de suponer un obstáculo a la libre circulación, no pueda ser justificada o, pudiendo serlo, resulte desproporcionada en relación con su finalidad.

Según lo que antecede, lo primero que debemos determinar es si una medida como la establecida en el art. 7.3 LIDEC, que permite minorar la carga tributaria de un tributo autonómico por la realización de determinadas inversiones en la propia Comunidad Autónoma, supone un obstáculo a la libertad de circulación, en este caso de capitales, o afecta de manera efectiva a la ubicación de empresas, vulnerando la libertad de establecimiento. De constatarse tal obstáculo o restricción, deberá examinarse entonces si existe alguna justificación que valide la medida, y si ésta es, además, proporcionada.

A partir de lo anterior, puede ya descartarse que el IDEC suponga un obstáculo a la libertad de circulación, fundamentalmente porque, como hemos establecido ya, se trata de un

impuesto que no grava transacciones, sino el volumen de los depósitos captados por los sujetos pasivos del impuesto, de manera que no es una medida susceptible de afectar a la circulación de capitales. En todo caso, la deducción contenida en el art. 7.3 que se reputa inconstitucional tampoco establece ninguna diferencia de trato entre residentes y no residentes en la Comunidad Autónoma, pues su aplicación no depende de dónde radique el domicilio social de la entidad bancaria, sino que se aplica por igual a todas las sucursales establecidas en Extremadura y por tanto sujetas al impuesto.

Debe además descartarse el argumento de la demanda de que la elevada cuantía de la deducción establecida en el art. 7.3 LIDEC implica, *de facto*, que se imponga a las entidades bancarias la realización de inversiones en determinados proyectos de utilidad social, limitando en consecuencia la libertad de circulación de capitales, pues en ausencia de tal deducción, éstos podrían haberse dedicado a otras finalidades. En primer lugar, debe rechazarse el argumento porque parte de un entendimiento de dicha libertad que no resulta coherente con la doctrina constitucional y del TJUE examinada, ya que ésta se proyecta sobre la circulación entre diferentes partes del territorio, de manera que tiene como finalidad prevenir medidas que supongan la fragmentación del mercado, lo que es evidente que no sucede en este caso, porque si el tributo no recae ni tan siquiera sobre la circulación de capitales entre diferentes lugares del territorio, tampoco la deducción establecida resulta idónea para suponer un obstáculo o restricción a dicha libertad. En segundo lugar, la deducción que se controvierte pretende incentivar determinadas inversiones en la propia Comunidad Autónoma, inversiones que son enteramente voluntarias, de forma que la única consecuencia que tiene para el contribuyente no realizar dichas inversiones es el pago íntegro, sin beneficios fiscales, del tributo autonómico, al que sin embargo no se imputa en la demanda vulneración alguna del art. 9 c) LOFCA. Se trata, en fin, de un incentivo o medida que pretende fomentar la reinversión de beneficios en la propia Comunidad Autónoma, sin obstaculizar por ello otras inversiones alternativas. Finalmente, tampoco podría una deducción como la contenida en el art. 7.3 LIDEC incidir en la ubicación de las entidades financieras en el sentido pretendido por la demanda pues ello sólo podría suceder, en su caso, si dicha deducción minorase la carga de un tributo de carácter general, que fuera aplicable en todo el territorio nacional, pero no cuando se trata de una deducción en un tributo propio autonómico como el IDEC, al que además la demanda no imputa ningún efecto extraterritorial. Por todo lo anterior, es claro que la deducción controvertida no es sino una medida de fomento que no es susceptible de provocar el efecto que se le imputa sobre la

libertad de circulación, pues ni constituye una traba injustificada a la circulación de industrias o a su desarrollo de condiciones básicas de igualdad, ni configura una medida graciable capaz de estimular desplazamientos de un lugar a otro del territorio incompatibles con las exigencias del mercado único (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 11).

Descartado que la medida afecte a la libre circulación de capitales o que pueda incidir sobre la ubicación de las entidades afectadas por ella, no se produce tampoco la vulneración del art. 9 c) LOFCA, por lo que debe desestimarse también este último motivo de inconstitucionalidad.

FALLO

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

Ha decidido

Desestimar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre de 2001, del Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito.

Publíquese esta Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a catorce de noviembre de dos mil doce.