

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2831 *Pleno. Sentencia 30/2015, de 19 de febrero de 2015. Recurso de inconstitucionalidad 5832-2014. Interpuesto por la Presidenta, en funciones, del Gobierno respecto del artículo 161 de la Ley de las Cortes Valencianas 5/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. Límites a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: nulidad del precepto legal que regula el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito (STC 26/2015). Voto particular.*

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

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 5832-2014, interpuesto por la Presidenta, en funciones, del Gobierno contra el art. 161 de la Ley de las Cortes Valencianas 5/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. Han intervenido y formulado alegaciones la Generalitat y las Cortes Valencianas. Ha sido Ponente el Magistrado don Juan José González Rivas, que expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal Constitucional el día 29 de septiembre de 2014 el Abogado del Estado, en nombre de la Presidenta en funciones del Gobierno, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra el art. 161 de la Ley de las Cortes Valencianas 5/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, norma que entró en vigor el 1 de enero de 2014 (Ley 5/2013, en lo que sigue). Se invocó el art. 161.2 CE a fin de que se acordase la suspensión de los preceptos impugnados en el presente recurso de inconstitucionalidad.

Comienza el alegato describiendo sucintamente los elementos esenciales del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito como tributo propio de la Comunidad Valenciana. Una vez descritos sus elementos esenciales se concluye que los mismos, y en particular los identificadores de la estructura del tributo —hecho y base imponibles, sujetos pasivos, exenciones o supuestos de no sujeción y devengo— coinciden sustancialmente con el impuesto, del mismo nombre, creado por el Estado mediante la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (Ley 16/2012, en adelante).

A continuación, se cita la doctrina de este Tribunal acerca de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y su vinculación con la autonomía política (entre otras,

STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7), cuyo ejercicio implica la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con lo establecido en los arts. 133.2 y 157.1 CE. Se trata así de un poder tributario que está sujeto a límites intrínsecos y extrínsecos, como se desprende de la Constitución, y del bloque de la constitucionalidad, citándose a ese respecto el art. 67 del Estatuto de Autonomía de Valencia, que remite precisamente a la ley orgánica a que se refiere también el art. 157.3 CE, esto es, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en lo que sigue).

A partir de lo anterior se cita la doctrina constitucional referida al art. 6 LOFCA, en su redacción otorgada por la Ley Orgánica 3/2009, con extensa cita de la STC 210/2012, de 14 de noviembre, sobre el impuesto sobre depósitos bancarios en Extremadura.

Se concluye fundamentando la inconstitucionalidad del impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito de la Comunidad Valenciana en su coincidencia, en todos los elementos sustanciales, con el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. A este respecto, resalta el escrito que ciertamente existe una diferencia en el ámbito de aplicación territorial, dado que el tributo autonómico se aplica sólo en la Comunidad Valenciana, si bien esto es inherente a la propia definición de tributo propio autonómico. El precepto impugnado infringe por lo tanto los arts. 133, 157.3 CE; y 6.2 LOFCA.

2. Por providencia de 21 de octubre de 2014 el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Tercera, acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad y dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno de la Generalitat Valenciana y a las Cortes Valencianas, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren convenientes. Asimismo, se tuvo por invocado por el Presidente del Gobierno el art. 161.2 LOTIC, lo que, a su tenor y conforme dispone el art. 30 LOTIC, produce la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados desde la fecha de interposición del recurso –29 de septiembre de 2014– para las partes del proceso y desde el día en que aparezca publicada la suspensión en el «Boletín Oficial del Estado» para los terceros, lo que se comunicó a los Presidentes del Gobierno de la Generalitat Valenciana y a las Cortes Valencianas. Por último, también se ordenó publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Diari Oficial de la Generalitat Valenciana».

3. Mediante escrito registrado el 29 de octubre de 2014, el Presidente del Senado comunicó que la Cámara se personaba en el proceso, ofreciendo su colaboración.

4. Por escrito registrado el mismo día, el Director general de la Abogacía General de la Generalitat Valenciana solicita prórroga del plazo para personarse y alegar en este proceso constitucional, que la providencia de 31 de octubre de 2014 del Pleno del Tribunal Constitucional concede por período de ocho días.

5. El Presidente del Congreso de los Diputados, mediante escrito registrado el día 30 de octubre de 2014, comunicó que la Mesa de la Cámara había acordado que se personase en este procedimiento y ofrecer su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTIC.

6. Por escrito registrado el 19 de noviembre de 2014, el Letrado de las Cortes Valencianas se persona en el proceso y formula alegaciones.

Sostiene que la Generalitat Valenciana, en virtud de la autonomía financiera constitucionalmente reconocida a las Comunidades Autónomas por el art. 156.1 CE, puede crear tributos siempre que se ajusten al marco diseñado por el Estado en la ley orgánica remitida por el art. 157.3 CE, en este caso al art. 6.2 LOFCA, que prohíbe tributos autonómicos que incidan sobre el mismo hecho imponible de otros estatales. Sobre la interpretación constitucional del límite previsto en el art. 6.2 LOFCA, trae a colación la STC 210/2012, cuyo fundamento jurídico cuarto afirma «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», afirmando en ese mismo fundamento como conclusión que «para apreciar la coincidencia o no entre hechos impositivos, 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».

Con este trasfondo, alega que no puede obviarse, al valorar la similitud de «hechos impositivos gravados» por el impuesto autonómico y por el estatal, la ausencia de establecimiento en la fecha de aprobación del art. 161 de la Ley 5/2013 de la Generalitat de un gravamen efectivo sobre el mismo hecho imponible por el impuesto estatal, pues el art. 19 de la Ley 16/2012 contemplaba un tipo de gravamen cero. Afirma, en consecuencia, que el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito creado por el Estado mediante la Ley 16/2012 es, hasta la aprobación del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, un tributo aparente para el que no se prevé por el propio Estado tributación alguna en el ejercicio 2013, respecto del cual no hay que realizar actuación alguna de gestión, que no genera obligación alguna para los contribuyentes y para cuya aplicación el Ministerio de Hacienda no dictó disposición reglamentaria de desarrollo alguna. De todo ello deriva que el impuesto estatal, hasta que el Real Decreto-ley 8/2014 le ha señalado el tipo del 0,03 por 100, no gravaba el hecho imponible sobre el que incidió la Ley valenciana. No se infringe así el art. 6.2 LOFCA que requiere que la similitud entre hechos impositivos lo sea entre aquéllos que estén efectivamente «gravados».

Finaliza el alegato con una extensa cita de los impuestos sobre depósitos bancarios ya creados por las Comunidades Autónomas, así como de la regulación del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito estatal. En este sentido, destaca que la limitación de la compensación a que hace referencia la Ley del Estado, en el sentido de que se compensará únicamente en el caso de «aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012» (art. 19.13 de la Ley 16/2012) supone una limitación indebida de la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma. En consecuencia, y dado que el impuesto estatal no existe realmente hasta que el Real Decreto-ley 8/2014 le otorga tipo de gravamen efectivo, considera que hasta ese momento el impuesto autonómico es legítimo, si bien a partir de la entrada en vigor del art. 124 del citado Real Decreto-ley 8/2014 debe prevalecer la aplicación del impuesto estatal, «debiendo ser incluida la Comunitat Valenciana entre las Comunidades Autónomas con derecho a percibir la compensación por pérdida de ingresos tributarios prevista en el art. 6.2 de la propia LOFCA».

7. La Directora de asuntos contenciosos de la Abogacía General de la Generalitat Valenciana, en la representación legal que ostenta, cumplimentó el trámite de alegaciones mediante escrito registrado el 27 de noviembre de 2014 en el que solicita la desestimación del recurso de inconstitucionalidad.

Comienza el escrito recogiendo de forma detallada la Ley estatal 16/2012, y su posterior modificación mediante Real Decreto-ley 8/2014. Se cita también *in extenso* la doctrina de este Tribunal acerca de los límites constitucionales al establecimiento y regulación de los tributos propios autonómicos (por todas, STC 122/2012).

Alega que, en el momento de dictarse la Ley valenciana impugnada, el impuesto estatal creado mediante el art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por el que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (Ley 16/2012, en adelante) tenía un tipo de gravamen cero, por lo que no gravaba el mismo hecho imponible sobre el que recae el impuesto autonómico. Añade que el Real Decreto-ley 8/2014 que cambia el tipo de gravamen del impuesto estatal y lo sitúa en el 0,03 por 100 (art. 124.3 del Real Decreto-ley 8/2014), como ya ha expuesto la misma representación en el recurso de

inconstitucionalidad que ha deducido contra él, tiene por único fin dejar sin argumento los recursos de inconstitucionalidad contra el art. 19 de la Ley 16/2012, no se apoya en circunstancias suficientes que puedan justificar ese instrumento normativo excepcional, lesiona la seguridad jurídica de los contribuyentes y supone «una restricción retroactiva de la capacidad financiera de la Comunidad Valenciana con vulneración del art. 9.3 CE».

En el otrosí primero del mencionado escrito solicita, como ya había hecho la representación de las Cortes Valencianas, el levantamiento inmediato de la suspensión que pesa sobre la norma impugnada.

8. El Pleno, mediante sendas providencias de 1 y 2 de diciembre de 2014 acordó incorporar a los autos los escritos formulados por el Letrado de las Cortes Valencianas y la Directora de asuntos contenciosos de la Abogacía General de la Generalitat Valenciana, respectivamente, y en cuanto a su solicitud de levantamiento de la suspensión de los preceptos objeto de recurso, oír al Abogado del Estado y a dichas partes personadas para que, en el plazo de cinco días, expongan lo que estimen procedente al respecto.

9. El Abogado del Estado, mediante escrito registrado en este Tribunal el 11 de diciembre de 2014, formuló sus alegaciones interesando el mantenimiento de la suspensión.

10. Por escrito registrado el 11 de diciembre de 2014, la Directora de asuntos contenciosos de la Abogacía General de la Generalitat Valenciana, en la representación legal que ostenta, evacuó el traslado conferido por la providencia del Pleno de 3 de diciembre anterior, reiterando literalmente las razones que, para solicitar el levantamiento inmediato de la suspensión de la norma impugnada, expuso en el otrosí primero de su escrito de alegaciones registrado el 27 de noviembre de 2014.

11. Por providencia de 17 de febrero de 2015 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 19 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El objeto del presente recurso consiste en examinar la constitucionalidad del art. 161 de la Ley de las Cortes Valencianas 5/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, que crea el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, como tributo aplicable a las entidades de crédito que operen en el territorio de la Comunidad Valenciana, y establece las disposiciones por las que se rige, a cuyo contenido nos referimos en el fundamento jurídico 4 de esta resolución.

El Abogado del Estado sostiene que el impuesto valenciano vulnera los límites de la potestad tributaria autonómica ex art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) pues el mismo hecho imponible está gravado por el impuesto estatal sobre los depósitos en las entidades de crédito regulado por el art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por el que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

Las representaciones de las Cortes Valencianas y de la Generalitat Valenciana rechazan que, a pesar de la similitudes entre ambos tributos, el hecho imponible sea el mismo porque en el caso estatal se prevé un tipo cero, con lo que no hay una doble imposición efectiva. En esencia consideran, como ha quedado expuesto en los antecedentes, que el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito creado por el Estado mediante la Ley 16/2012 no es un auténtico tributo hasta la aprobación del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (Real Decreto-ley 8/2014, en adelante), en cuyo art. 124 se establece un tipo de gravamen del 0,03 por 100, de suerte que deja de ser un impuesto de tipo cero.

2. Antes de examinar el fondo de la presente controversia, debemos precisar el canon para su resolución, partiendo para ello de nuestra doctrina sobre el *ius superveniens* aplicable a procesos como el presente, de suerte que 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, SSTC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 2 c); y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 2 c)].

En este sentido, debe recordarse una vez más que este Tribunal ha otorgado relevancia a la legislación básica sobrevenida, especialmente cuando se trata de enjuiciar la adecuación al orden constitucional de competencias de las normas autonómicas preexistentes a la nueva legislación estatal. Por todas, en la STC 1/2003, de 16 de enero (FJ 9), ya establecimos que la disconformidad sobrevenida de las disposiciones autonómicas cuestionadas con las nuevas bases adoptadas por el legislador estatal determina la actual inconstitucionalidad de aquellas disposiciones originariamente respetuosas del orden constitucional de distribución de competencias, toda vez que «la normativa estatal a tener en cuenta como elemento de referencia para el enjuiciamiento de las normas autonómicas en procesos constitucionales en los que se controla la eventual existencia de excesos competenciales ha de ser la vigente en el momento de adoptarse la decisión por parte de este tribunal sobre la regularidad constitucional de los preceptos recurridos» (STC 1/2003, FJ 9, con cita de las SSTC 28/1997, de 13 de febrero, FJ 2; y 170/1989, de 19 de octubre, FJ 3).

Ciertamente el art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica por la que se establece el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito estatal no integra el bloque de la constitucionalidad. Sin embargo, sí constituye un parámetro de control de los impuestos creados por las Comunidades Autónomas, a consecuencia de la aplicación del art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), precepto que establece que «[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Cuando 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».

Resulta por tanto que es preciso comparar el impuesto autonómico de la Comunidad Valenciana con el previamente establecido por el Estado (impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito), teniendo en cuenta a estos efectos la redacción de este último tributo vigente en el momento de dictar sentencia. En este caso, por tanto, deberá atenderse al impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito regulado en la Ley 16/2012 en su redacción actual, tras las dos modificaciones que han tenido lugar: en primer lugar, mediante el art. 124 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (Real Decreto-ley 8/2014, en adelante); y, en segundo lugar, por el art. 124 de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

Finalmente, debemos en este lugar dejar constancia de que, en su redacción originaria, el art. 19 de la citada Ley 16/2012 fue objeto de impugnación en los recursos 1808-2013, 1873-2013, y 1881-2013. Con posterioridad, el art. 124 del Real Decreto-Ley 8/2014 ha sido objeto de los recursos de inconstitucionalidad número 5952-2014 y 5970-2014, y la Ley 18/2014 ha sido impugnada en el recurso de inconstitucionalidad 275-2015.

A los efectos que aquí interesan, cabe resaltar que este Tribunal ha resuelto la impugnación del artículo 19 contenida en el recurso 1808-2013 en la que se controvertía precisamente la naturaleza del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito con tipo de gravamen cero.

En efecto, en nuestra Sentencia 26/2015, de 19 de febrero, dictada en el recurso de inconstitucionalidad 1808-2013, ya descartamos la inconstitucionalidad del impuesto

sobre los depósitos en las entidades de crédito por el mero hecho de tratarse de un tributo de tipo cero. De esta manera, afirmamos en el fundamento cuarto y de manera extractada a los efectos de esta resolución:

– El empleo de las técnicas desgravatorias por el legislador puede llevar al resultado de que algunas fuentes de capacidad económica, estando formalmente sujetas al impuesto, estén exentas de tributación. Así sucede siempre que la ley prevé un mínimo exento o una deducción, o incluso un tipo de gravamen cero, como es el caso en el impuesto sobre el vino (art. 30 de la Ley 38/1992, del 28 de diciembre, de impuestos especiales); o, en el impuesto de sociedades (art. 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del impuesto de sociedades); o cuando se establece una exención temporal total, como la que estuvo en vigor durante los ejercicios 2008 a 2010, en el impuesto sobre el patrimonio (Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del impuesto sobre el patrimonio); o, por poner sólo un ejemplo más, así sucede con las personas físicas eximidas de gravamen en el impuesto sobre las actividades económicas (art. 82 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).

– La posibilidad de emplear un tipo de gravamen cero se encuentra además expresamente contemplada en el art. 55.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que dispone que «la ley podrá prever la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados».

– La conclusión de lo expuesto, a los efectos que aquí interesan, es que, siendo la finalidad de recaudar consustancial al propio concepto de tributo, la misma se predica del conjunto del sistema tributario, sin impedir el empleo de técnicas desgravatorias, entre las que se encuentra el tipo de gravamen cero.

– En el caso del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, es evidente su finalidad de armonizar la sujeción a gravamen de la imposición sobre los depósitos en entidades de crédito, tal y como se anuncia en el propio preámbulo de la norma reguladora. Siendo esta finalidad lo determinante a efectos del art. 31.1 CE es que en el hecho imponible del tributo aparece efectivamente una fuente de capacidad económica, concretada en «el mantenimiento de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica..., y que comporten la obligación de restitución» (art. 19.3 de la Ley 16/2012).

– Esta fuente de riqueza se cuantifica en la base imponible del tributo (art. 19.7 de la Ley 16/2012), si bien en la regulación inicial no se encuentra efectivamente sujeta a gravamen al establecerse inicialmente un tipo de gravamen cero (art. 19.8), que podrá ser modificado mediante Ley de presupuestos, según la habilitación contenida en el art. 19.11 de la misma Ley.

– En este ámbito el Estado ha ejercido su competencia de coordinación en materia financiera (ex art. 149.1.14 CE en relación con los arts. 31 y 157.3 CE).

Además, en el fundamento jurídico sexto de dicha Sentencia de 19 de febrero de 2015, recurso de inconstitucionalidad 1808-2013, analizamos si la exclusión de medidas de coordinación o compensación respecto de aquellos tributos autonómicos establecidos a partir del 1 de diciembre de 2012, como era el caso del catalán, contradecía el 6.2 LOFCA cuando ordena que «cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a estas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las mismas». Abordar este análisis supone considerar que el ejercicio de su potestad tributaria originaria que el Estado hizo en el art. 19 de la Ley 16/2012 incide en el mismo hecho imponible que el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito catalán establecido en el Decreto-ley 5/2012, de 18 de diciembre, a pesar de que éste, a diferencia del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito estatal, establecía una escala de tipos de gravamen entre el 0,3 y el 0,5 por 100 y una serie de deducciones aplicables a la cuota líquida.

3. Para resolver la controversia planteada debe aplicarse nuestra doctrina sobre el art. 6.2 LOFCA.

De acuerdo con nuestra jurisprudencia, los límites contenidos en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas reflejan que la competencia autonómica para establecer tributos *ex novo* no se configura constitucionalmente en términos absolutos, sino que se encuentra sujeta a los límites establecidos en las leyes del Estado a que se refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE (por todas, STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4), dentro de la función que hemos reiterado que cumple la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas en el bloque de la constitucionalidad, como norma estatal que delimita las competencias financieras autonómicas (SSTC 72/2003, de 10 de abril, FJ 5; 31/2010, de 28 de junio, FJ 130; y 32/2012, de 15 de marzo, FJ 6).

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).

Como recordamos en las SSTC 122/2012, de 5 de junio (FFJJ 4 a 7); y 210/2012, de 14 de noviembre (FJ 4), para determinar si se han vulnerado las prohibiciones de doble imposición contenidas en el art. 6.2 LOFCA, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponible, de manera que «no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles 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 imponibles de ambos impuestos» (SSTC 122/2012, FJ 4; y 210/2012, FJ 4). En consecuencia, 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 (SSTC 122/2012, FJ 7; 210/2012, FJ 4). 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 suma, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponibles, que es lo prohibido en el art. 6.2 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. Atendiendo además a la propia finalidad del art. 6 LOFCA, la comparación entre la norma reguladora del tributo autonómico y la del tributo estatal deberá llevarse a cabo teniendo en cuenta la regulación vigente del impuesto del Estado en el momento de resolver la controversia.

4. Una vez recordado en estos términos el contenido del canon de enjuiciamiento del art. 6.2 y 3 LOFCA, debemos comenzar por examinar en este momento los elementos esenciales de los impuestos sobre depósitos bancarios estatal y autonómico (impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito e impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito de la Comunidad Valenciana), para comprobar su posible equivalencia, que de verificarse implicaría la vulneración del art. 6.2 LOFCA.

El impuesto objeto de impugnación está regulado en el art. 161 de la Ley de la Generalitat Valenciana 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, precepto que dispone lo siguiente:

«Artículo 161. Impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito.

Se crea un nuevo impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, que se regirá por las disposiciones incluidas en los siguientes apartados:

1. Naturaleza y objeto del impuesto.

El impuesto sobre depósitos en entidades de crédito es un impuesto propio de la Comunitat Valenciana, de carácter directo, que grava los depósitos constituidos en las entidades de crédito.

2. Hecho imponible y supuesto de no sujeción.

2.1 Constituye el hecho imponible del impuesto sobre depósitos en entidades de crédito el mantenimiento de fondos provenientes de terceros en la Comunitat Valenciana, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por parte de las entidades mencionadas en el apartado 4 de este artículo, y que comporten la obligación de restitución.

2.2 Se encuentran no sujetas al impuesto las secciones de crédito de las cooperativas.

3. Exenciones.

Estarán exentos del impuesto:

1. El Banco de España y las autoridades de regulación monetaria.
2. El Banco Europeo de Inversiones.
3. El Banco Central Europeo.
4. El Instituto de Crédito Oficial.
4. Contribuyentes.

a) Son contribuyentes del impuesto:

Uno. Las entidades de crédito definidas en el artículo 1 del Real decreto legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del derecho vigente en materia de entidades de crédito al de las Comunidades Europeas.

Dos. Las sucursales en territorio de la Comunitat Valenciana de entidades de crédito extranjeras

b) Los contribuyentes no podrán repercutir a terceros la cuota del impuesto. No surtirán efectos frente a la administración tributaria de la Generalitat los pactos que contradigan la prohibición anterior.

5. Base imponible.

a) Constituye la base imponible la media aritmética de los saldos finales de los trimestres naturales del período impositivo correspondientes a la partida 4, Depósitos de la clientela, del pasivo del balance reservado de las entidades de crédito, incluidos en los estados financieros individuales, en la parte en que los depósitos provengan de captaciones realizadas por la sede central u oficinas, situadas en la Comunitat Valenciana.

A estos efectos, el saldo final se minorará en las cuantías de los «ajustes por valoración» incluidos en las partidas 4.1.5, 4.2.5, 4.3.2 y 4.4.5, que correspondan a la sede central u oficinas situadas en la Comunitat Valenciana.

b) Los parámetros a los que se refiere el presente artículo se corresponden con los definidos en el título II y en anexo IV de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, o norma que lo sustituya.

6. Cuota íntegra

La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible la siguiente escala de gravamen:

Base imponible hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base imponible – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
–	–	150.000.000	0,3
150.000.000	450.000	450.000.000	0,4
600.000.000	2.250.000	En adelante	0,5

7. Cuota líquida

Para determinar la cuota líquida, se aplicarán a la cuota íntegra las bonificaciones y deducciones que establece el texto legal a cuyo contenido nos remitimos.

8. Cuota diferencial.

Para determinar la cuota diferencial, se deducirá de la cuota líquida el importe de los pagos fraccionados a los que se refiere la letra b del apartado 10 de este artículo.

9. Período impositivo y devengo.

a) El período impositivo de este impuesto será el año natural. El período impositivo será inferior al año natural en los supuestos en los que el inicio o cese de la actividad en la Comunitat Valenciana, bien mediante sucursal o a través de su sede central, no coincida con el primer o el último día del año natural, respectivamente.

b) El impuesto se devengará el último día del período impositivo.»

La Ley (disposición final quinta) entró en vigor el día 1 de enero de 2014.

El impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito regulado en el art. 19 de la Ley 16/2012, en la redacción modificada derivada de la Ley 18/2014, entró en vigor el 1 de enero de 2014 y su análisis permite constatar la identidad en su denominación y elementos esenciales con el art. 161 de la Ley de las Cortes Valencianas 5/2013, de 23 de diciembre, debiendo subrayarse:

– Se define como un tributo de carácter directo que grava «los depósitos constituidos en las entidades de crédito» (art. 19.1).

– Su ámbito territorial de aplicación es el territorio español, «sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra» (art. 19.2).

– El hecho imponible lo constituye «el mantenimiento de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por los contribuyentes señalados en el apartado Seis de este artículo, y que comporten la obligación de restitución, a excepción de los fondos mantenidos en sucursales fuera del territorio español» (art. 19.3).

– Su periodo impositivo es el año natural con carácter general (art. 19.5).

– Los contribuyentes son las entidades de crédito definidas en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del derecho vigente en materia de Entidades de crédito al de las Comunidades Europeas, así como las sucursales en territorio español de entidades de crédito extranjeras (art. 19.6).

– La base imponible del tributo está integrada por «el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final de cada trimestre natural del periodo impositivo, con independencia de la duración del periodo impositivo, correspondiente a la partida 4 “Depósitos de la clientela” del Pasivo del Balance reservado de las entidades de crédito, incluidos en los estados financieros individuales» (art. 19.7), con los ajustes a que se refiere el mismo precepto.

– La cuota íntegra «será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 0,03 por 100» (art. 19.8).

– Se habilita a la Ley de presupuestos generales del Estado para modificar el tipo de gravamen y el pago a cuenta (art. 19.11).

– El apartado trece prevé la aplicación de la compensación a que se refiere el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) a «aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012».

Del análisis efectuado se infieren las siguientes determinaciones:

Primera.

El hecho imponible es, en ambos casos, «el mantenimiento de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica».

Segunda.

Las exenciones son también idénticas (Banco de España y resto de entidades citadas);

Tercera.

También coincide sustancialmente la base imponible, definida en ambos casos de forma idéntica, estando constituida por «el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final de cada uno de los meses del año natural, con independencia de la duración del periodo impositivo, correspondiente a la partida 4 “depósitos de la clientela” del Pasivo del Balance reservado de las entidades de crédito, incluidos en los estados financieros individuales. A estos efectos, el saldo final se minorará en las cuantías de los “Ajustes por valoración” incluidos en las partidas 4.1.5, 4.2.5, 4.3.2 y 4.4.5».

Cuarta.

Hay asimismo total coincidencia en los contribuyentes, que en ambos casos son las entidades de crédito definidas en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del derecho vigente en materia de Entidades de crédito al de las Comunidades Europeas; y las sucursales en territorio español (o en territorio de la Comunitat Valenciana, en el caso del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito) de entidades de crédito extranjeras.

Las únicas diferencias se refieren a la cuota tributaria, que en caso del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito es un tipo único del 0,03 por 100,

introducido en el Real Decreto-ley 8/2014 y mantenido en la Ley 18/2014, que es la actualmente vigente y por ello parámetro de nuestro control, mientras que el tributo valenciano impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito de la Comunidad Valenciana es sustancialmente superior, estableciéndose una escala progresiva en tres tramos, del 0,3 al 0,5 por 100. Finalmente, también se distinguen en que el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito de la Comunidad Valenciana se establece una serie de deducciones aplicables para calcular la cuota líquida, enunciadas en el apartado 7 del precepto.

Estas diferencias relativas al tipo de gravamen y a las deducciones en la cuota son exactamente las mismas, si cabe más acentuadas, que mediaban entre el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito estatal, en su redacción originaria, y el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito catalán regulado en el Decreto-ley 5/2012. Y en la Sentencia de 19 de febrero de 2015 (recurso de inconstitucionalidad 1808-2013), como se destacó antes, el Tribunal consideró que tales asimetrías no alcanzan a determinar que el hecho imponible de ambos tributos sea distinto.

De otro lado, es cierto que la Ley 18/2014, que es la actualmente vigente y que introduce en el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito estatal el tipo de gravamen del 0,03 por 100, es objeto de un recurso de inconstitucionalidad pendiente. Y que lo mismo sucede con el Real Decreto-ley 8/2014. Pero este dato carece de efecto útil alguno, pues en el hipotético caso de que se considerasen inconstitucionales por cualquier razón adquiriría vigencia la redacción originaria del art. 19 de la Ley 16/2012, que ya hemos declarado constitucional y que, como se ha indicado, contiene un gravamen que en la citada sentencia 26/2015, de 19 de febrero, hemos entendido que incide en el mismo hecho imponible que el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito catalán, impuesto autonómico este que tiene la misma configuración que el regulado por la norma valenciana que ahora consideramos.

Pues bien, de acuerdo con nuestra doctrina, citada en los fundamentos 2 y 3, las citadas coincidencias sustanciales, en los elementos esenciales de ambos impuestos, suponen la vulneración de los arts. 133.2 y 157.3 CE, así como del art. 6.2 LOFCA, por lo que debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad del art. 161 de la Ley de las Cortes Valencianas 5/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.

Al resolver el fondo de la cuestión planteada queda sin objeto la pieza de suspensión tramitada en el recurso de referencia.

FALLO

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

Ha decidido

Estimar el recurso de inconstitucionalidad y en consecuencia:

Declarar su inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del art. 161 de la Ley de la Generalitat Valenciana 5/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat.

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

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

Voto particular que formula, el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos, al que se adhieren el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez y el Magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré, respecto de la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucional núm. 5832-2014

Con máximo respeto a la opinión mayoritaria de mis colegas en la que se sustenta la Sentencia, manifiesto mi discrepancia con la estimación del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno contra el art. 161 de la Ley de las Cortes Valencianas 5/2013, de 23 de diciembre, por el que se crea en dicha comunidad autónoma el impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito.

1. La primera razón de mi discrepancia, analizada en este apartado, se funda en que estimo improcedente resolver un recurso de inconstitucionalidad antes de fallar otro recurso pendiente sobre la posible inconstitucionalidad de una norma que se toma en aquel como parámetro de control de constitucionalidad.

Cuando el presidente del Gobierno impugnó la norma autonómica por la que se creaba la Ley de la Generalitat Valenciana 5/2013 —alegando la infracción de los arts. 133, 157.3 CE y 6.2 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas: LOFCA, por su coincidencia en todos los elementos sustanciales con el impuesto estatal—, lo hizo invocando la entonces vigente Ley estatal 16/2012, de 27 de diciembre. Esta ley fue modificada por el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, y este sustituido por la Ley 18/2014, de 15 de octubre.

La técnica del *ius superveniens*, habitual en este Tribunal, determina que el análisis de la posible inconstitucionalidad por la eventual coincidencia de los elementos esenciales del impuesto autonómico con el estatal deba hacerse en relación con la Ley estatal vigente en el momento en que se dicta la Sentencia, que es la Ley 18/2014, de 15 de octubre. Pues bien, están recurridas de inconstitucionalidad la norma intermedia reguladora del impuesto estatal (el Real Decreto-ley 8/2014, objeto de los recursos de inconstitucionalidad 5970-2014 y 5952-2014) y la actualmente vigente, que se utiliza como parámetro de control en la Sentencia de la que discrepo (la Ley 18/2014, objeto del recurso de inconstitucionalidad 275-2015).

La opinión mayoritaria sostiene que utilizar como parámetro del control de constitucionalidad una norma cuya constitucionalidad está controvertida no resulta en este caso relevante. Se argumenta que ante una eventual declaración de inconstitucionalidad de la regulación ahora vigente y de la intermedia adquiriría vigencia la redacción originaria del art. 19 de la Ley 16/2012, cuya constitucionalidad ha sido confirmada por la STC de 17 de febrero de 2015, la cual tiene un carácter equivalente.

No comparto esta argumentación, pues (i) la afirmación de la reviviscencia de una norma expresamente derogada por el legislador como efecto de una eventual declaración de inconstitucionalidad no tiene base ninguna en la jurisprudencia constitucional; y (ii) la Ley 16/2012 fue impugnada argumentando que la imposición al tipo del 0 por 100 tenía como exclusiva finalidad ocupar el espacio del poder tributario autonómico. No es equivalente tomar como parámetro de control esta norma o la posterior que estableció el tipo en el 0,03 por 100, pues, como se sostuvo en el voto particular a la STC de 17 de febrero de 2015, al cual me remito, existen específicas razones que abogan por la inconstitucionalidad de la imposición con un tipo de gravamen del 0 por 100 no aplicables a la imposición al tipo del 0,03 por 100, al margen de que exista duplicidad o no con un tributo autonómico.

En conclusión, hubiera sido necesario esperar a resolver las impugnaciones contra las normas estatales de regulación de este impuesto o, al menos, la de la Ley 18/2014 antes de resolver el presente recurso de inconstitucionalidad.

2. La segunda razón de mi discrepancia, analizada en este apartado, se refiere a la afirmación sostenida por la posición mayoritaria de que con lo expuesto en la citada sentencia de 17 de febrero de 2015, en que se analizó la constitucionalidad de la Ley 16/2012 como consecuencia del recurso interpuesto por el Parlamento de Cataluña, se puede concluir que existe una posición de este Tribunal favorable a considerar que la

eventual diferencia o asimetría en el tipo de gravamen y las deducciones de la cuota entre el impuesto estatal y el catalán no permiten afirmar que el hecho imponible de ambos tributos no sea el mismo.

Mi opinión se funda en los siguientes argumentos:

(a) Para la resolución de los motivos de impugnación del recurso de inconstitucionalidad 1808-2014 no resultaba necesaria ninguna comparación entre la regulación de ambos impuestos, ya que las alegaciones del Parlamento de Cataluña se limitaban a alegar el vaciamiento competencial que suponía la creación de este tributo con un tipo de gravamen del 0 por 100. En coherencia con ello, ningún análisis comparativo ni conclusión se hizo o se formuló al respecto en la resolución de aquel recurso. No comparto, pues, la suposición de la opinión mayoritaria según la cual en la citada Sentencia de 17 de febrero de 2015 se resolvió que la eventual diferencia o asimetría en el tipo de gravamen y las deducciones de la cuota entre ambos impuestos carecía de relevancia.

(b) Aun cuando se admitiese que este Tribunal asumió implícitamente en aquel caso la identidad de hechos imponibles entre el impuesto estatal y el catalán, hubiera sido necesario argumentar por qué las asimetrías alegadas entre el impuesto valenciano y el estatal no resultaban relevantes en este caso para desvirtuar la identidad de las figuras tributarias.

(c) Ese análisis comparativo entre el impuesto catalán y el estatal es el objeto y será la materia de resolución de los recursos de inconstitucionalidad 7279-2012 y 7870-2014 formulados por el presidente del Gobierno contra la normativa catalana de este impuesto establecida por el Decreto-ley 5/2012 y por la Ley 4/2014, respectivamente.

Es improcedente, por tanto, que, soslayando el principio de contradicción, se prejuzgue, como se hace en la Sentencia de la que discrepo, la resolución de dos recursos de inconstitucionalidad interpuestos por el presidente del Gobierno contra una normativa autonómica sin atender ni ponderar siquiera los argumentos desarrollados en ellos por las instituciones legitimadas como parte demandada.

Madrid, a diecinueve de febrero de dos mil quince.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Luis Ignacio Ortega Álvarez.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Firmado y rubricado.