

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NCJ065955

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Sentencia 20/2022, de 9 de febrero de 2022

Pleno

Cuestión interna de inconstitucionalidad núm. 5908/2021

(BOE de 10 de marzo de 2022)

**SUMARIO:**

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Igualdad. CC.AA. Canarias. Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito de Canarias (IDEC).** Límites a la potestad tributaria de las comunidades autónomas: nulidad del precepto legal que supedita el disfrute de una bonificación tributaria al requisito de que el domicilio social de la entidad radique en las islas Canarias. Por ATC 81/2021, de 15 de septiembre de 2021 (NCJ065737), el Pleno de este tribunal acordó, al amparo del art. 55.2 LOTC, plantear cuestión interna de inconstitucionalidad en relación con el inciso «cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias» del artículo 41.9.2 a) de la Ley 4/2012, de medidas administrativas y fiscales de Canarias. «crea» con efectos a partir del día 1 de julio de 2012, como tributo propio de la Comunidad Autónoma de Canarias, El objeto de esta cuestión interna de inconstitucionalidad es determinar si esa deducción de la cuota íntegra del impuesto establecida en función del domicilio de la entidad de crédito vulnera el principio de igualdad ante la ley del art.14 CE, en conexión con los artículos 139.2 y 157.2 CE y 9 c) LOFCA, que prohíben a las mismas aprobar medidas tributarias que supongan «obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales» y «afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español», en expresión de este último precepto legal. De los artículos constitucionales y legales citados se desprende así la prohibición de que las comunidades autónomas establezcan regulaciones económicas que otorguen «privilegios económicos», es decir, que discriminen por motivos territoriales o, por decirlo en términos de la STC 60/2015 de 18 de marzo de 2015, cuestión de inconstitucionalidad núm. 3337/2013 (NFJ057929) que «favore[zcan] a sus residentes [...] por el solo hecho de su distinta residencia». Las situaciones que se han de comparar son, tal y como exige nuestra doctrina sobre la igualdad ante la ley tributaria, equiparables, pues, como se expone en el auto de planteamiento de esta cuestión de inconstitucionalidad, partimos de la base de que todas las entidades de crédito que operan en Canarias se encuentran en una situación comparable, con independencia de donde radique su domicilio social. En efecto, se trata, en todos los casos, de entidades de crédito que operan económicamente en Canarias, y cuya única diferencia estriba en que unas tienen su domicilio social en Canarias y otras no, a pesar de lo cual, el legislador autonómico establece una diferencia de trato a favor de las primeras en virtud de esa condición. La exposición de motivos de la Ley 4/2012 que estableció el impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito no ofrece ninguna justificación de esa diferencia de trato, como ya puso de manifiesto el auto de planteamiento. Por lo que se refiere a la primera justificación, el fomento de la inversión no puede respaldar una deducción fiscal desconectada de las inversiones efectuadas y vinculada exclusivamente al domicilio fiscal. Por su parte, la finalidad de atraer el establecimiento de entidades de crédito en Canarias o de compensar unos imprecisos mayores costes derivados de esa circunstancia, aludidos apriorísticamente y sin justificación, no son más que la plasmación expresa de una diferencia de trato fiscal basada en la procedencia, origen, residencia o domicilio fiscal del contribuyente, beneficiando al local por su condición de local y perjudicando al foráneo por su condición de foráneo. Cualquier medida tributaria que persiga favorecer a los operadores económicos locales en perjuicio de los foráneos podría justificarse aludiendo a esas finalidades, por lo que admitirla supondría dejar sin efecto práctico el art. 14 CE, de donde se desprende aquella prohibición y, además, admitir la quiebra de la «unidad de mercado» que, dentro de la diversidad normativa inherente al sistema autonómico, exige «libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional» e «igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica». El Tribunal advierte que «no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la Nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la comunidad autónoma. Y este trato discriminatorio que dispensa a los no residentes la norma cuestionada no puede considerarse acorde con el art. 14, en relación con el 31.1, CE. Por ello

procede estimar la presente cuestión interna de inconstitucionalidad y declarar la inconstitucionalidad y nulidad del inciso «cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias» del art. 41.9.2 a) Ley 4/2012 de Canarias (Medidas Fiscales y Administrativas),

**PRECEPTOS:**

Ley 4/2012 de Canarias (Medidas Fiscales y Administrativas), art. 41.  
Ley Orgánica 2/1979 (LOTC), art. 55.  
Constitución Española, arts. 14, 133, 137, 139 y 157.  
Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), art. 9.

**PONENTE:**

*Don Ricardo Enríquez Sancho.*

ECLI:ES:TC:2022:20

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, presidente; los magistrados don Juan Antonio Xiol Ríos, don Santiago Martínez-Vares García, don Antonio Narváez Rodríguez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Cándido Conde-Pumpido Tourón; la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón; los magistrados don Ramón Sáez Valcárcel y don Enrique Arnaldo Alcubilla, y las magistradas doña Concepción Espejel Jorquera y doña Inmaculada Montalbán Huertas, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

**SENTENCIA**

En la cuestión interna de inconstitucionalidad núm. 5908-2021, planteada por el Pleno del Tribunal Constitucional en relación con el inciso «cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias» del artículo 41.9.2 a) de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. Han comparecido el Congreso de los Diputados, el Senado y el Gobierno de la Nación. Han formulado alegaciones el Gobierno y el Parlamento de Canarias y la fiscal general del Estado. Ha sido ponente el magistrado don Ricardo Enríquez Sancho.

**I. Antecedentes**

1. Mediante providencia de 7 de octubre de 2021 el Pleno de este tribunal admitió a trámite la presente cuestión interna de inconstitucionalidad planteada por el Pleno en relación con el precepto legal que se cita en el encabezamiento con carácter previo a resolver el recurso de amparo avocado núm. 946-2019, promovido por Caixabank, S.A.

2. La cuestión interna de inconstitucionalidad trae causa de las siguientes actuaciones, administrativas y judiciales:

a) El día 31 de julio de 2013, la entidad de crédito Caixabank, S.A., presentó en tiempo y forma autoliquidación del impuesto sobre los depósitos de clientes de entidades de crédito regulado en el artículo 41 de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), correspondiente al ejercicio 2012, ingresando la cantidad de 9 410 740,50 €.

b) Posteriormente, instó la rectificación de dicha autoliquidación al amparo del art. 120.3 de la Ley general tributaria solicitando la devolución del 50 por 100 del importe ingresado. Apoyaba dicha pretensión en que tenía derecho a la deducción regulada en el art. 41.9.2 a) de la Ley 4/2012. Aducía que dicho beneficio fiscal, previsto exclusivamente para las entidades de crédito con domicilio social en Canarias, es contrario al principio de igualdad del art. 14 CE, al utilizar la residencia como factor de diferenciación, en contra de la doctrina de la STC 60/2015, de 18 de marzo (bonificación por descendientes en el impuesto sobre sucesiones de la Comunidad Valenciana).

c) Tras la desestimación de su solicitud, Caixabank, S.A., presentó una reclamación económico-administrativa que fue asimismo desestimada mediante resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 28 de abril de 2016. Contra la citada resolución interpuso recurso contencioso-administrativo (núm.

228-2016) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que fue igualmente desestimado por sentencia de 21 de noviembre de 2017. Y contra la citada sentencia presentó recurso de casación (tramitado con el núm. 1883-2018) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que fue inadmitido mediante auto de la Sección Primera de dicha Sala de 12 de septiembre de 2018. Contra el citado auto, la recurrente promovió incidente de nulidad de actuaciones que fue desestimado mediante nuevo auto de 8 de enero de 2019.

d) El día 14 de febrero de 2019 Caixabank, S.A. interpuso recurso de amparo contra las anteriores resoluciones, administrativas y judiciales, alegando que habían vulnerado sus derechos a la igualdad ante la ley (art. 14 CE) y a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), solicitando la anulación de las resoluciones impugnadas y la aplicación de la deducción controvertida.

e) Por providencia de 30 de noviembre de 2020, la Sala Segunda, Sección Cuarta, de este tribunal, acordó la admisión a trámite del recurso de amparo, «apreciando que concurre en el mismo una especial trascendencia constitucional (art. 50.1 LOTC), como consecuencia de que la posible vulneración del derecho fundamental que se denuncia pudiera provenir de la ley o de otra disposición de carácter general [STC 155/2009, FJ 2 c)]».

f) En el curso del recurso de amparo, tramitado con el número 946-2019, formularon alegaciones el teniente fiscal ante el Tribunal Constitucional, interesando el otorgamiento del amparo y la retroacción de las actuaciones al momento inmediato anterior al dictado de la primera resolución recurrida a fin de que se pueda dictar una nueva resolución respetuosa con el derecho a la igualdad vulnerado, la entidad recurrente, que reiteró los argumentos de su escrito de demanda, y el Gobierno de Canarias, que solicitó la desestimación del recurso de amparo.

g) El Pleno de este tribunal, con fecha 23 de junio de 2021, acordó, conforme establece el art. 10.1 n) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), recabar para sí el conocimiento del presente recurso de amparo. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 55.2 y 35.2 LOTC, y con suspensión del plazo para dictar sentencia, acordó oír a las partes personadas y al Ministerio Fiscal para que, en el plazo común e improrrogable de diez días, pudiesen alegar sobre la pertinencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad o sobre el fondo de esta, respecto del art. 41.9.2 a) de la Ley 4/2012, en cuanto que establece una deducción en la cuota íntegra del impuesto sobre los depósitos de clientes de entidades de crédito de Canarias «cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias». Lo anterior —prosigue— «podría vulnerar el art.14 CE por cuanto en la normativa de un tributo que se exige a todas las entidades de crédito que capten depósitos en Canarias se reconoce un beneficio fiscal únicamente a aquellas que tengan domicilio social en dicha comunidad autónoma y no al resto de las afectadas por el impuesto; condición que podría ser análoga a la declarada inconstitucional en la STC 60/2015, de 18 de marzo».

h) El teniente fiscal ante el Tribunal Constitucional y la entidad recurrente presentaron alegaciones a favor del planteamiento de la cuestión interna de inconstitucionalidad, y el Gobierno de Canarias en contra.

**3.** Por ATC 81/2021, de 15 de septiembre, el Pleno de este tribunal acordó plantear cuestión interna de inconstitucionalidad en relación con el inciso «cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias» del artículo 41.9.2 a) de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

El auto razona que el inciso cuestionado, en cuanto beneficia exclusivamente a las entidades de crédito que tengan su domicilio social en la Comunidad Autónoma, con exclusión de aquellas que dispongan de oficinas, puntos de atención al cliente o realicen operaciones de captación de depósitos en cualquier parte del territorio de aquella comunidad, igualmente gravadas por el impuesto, puede suponer una vulneración del derecho a la igualdad ante la ley del artículo 14 CE ya que produce que «dos entidades con depósitos captados en la Comunidad Autónoma de Canarias tribut[e]n de forma sustancialmente distinta en función de si una tiene el domicilio social allí y la otra no (esta el doble que aquella)».

De acuerdo con la doctrina constitucional (cita la STC 167/2016, de 6 de octubre, FJ 5), analiza sucesivamente los juicios de comparabilidad, razonabilidad y proporcionalidad en que se descompone el principio de igualdad, y concluye: (i) que todas las entidades de crédito que captan fondos de terceros en Canarias se encuentran en una situación comparable, con independencia de donde radique su domicilio social; (ii) que la exposición de motivos de la Ley 4/2012 no ofrece ninguna justificación de la diferencia de trato, y esta tampoco puede encontrarse en el régimen económico y fiscal de Canarias (disposición adicional tercera de la Constitución y Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias), que se refiere a tributos estatales, no autonómicos, ni en una finalidad social legítima enmarcada en la potestad de establecer tributos propios [art. 157.1 c) CE] por menoscabar la libre circulación de mercancías y servicios por todo el territorio nacional, en contra de lo preceptuado en los arts. 139.2 y 157.2 CE y art. 9 c) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA); y (iii) que, aun cuando la ausencia de razonabilidad excluiría el análisis del juicio de proporcionalidad, la importante cuantía de la deducción, el 50 por 100, que hace que las entidades domiciliadas fuera del territorio canario tributen el doble que las locales, excluiría igualmente este último canon.

Por último, el auto alude a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de febrero de 2021, asunto C-712/19, que analiza en una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo una deducción análoga a la aquí controvertida (aplicable a las entidades de crédito con domicilio en la Comunidad Autónoma) en un impuesto igualmente análogo, sobre los depósitos en entidades de crédito de Andalucía, concluyendo que vulnera la libertad de establecimiento del art. 49 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (apartados 26 y 27).

Acuerda, por todo ello, plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el inciso ya aludido por si pudiera ser contrario «al principio de igualdad del art. 14 CE, en conexión con los arts. 139.2 y 157.2 CE y 9 c) LOFCA, preceptos estos últimos que recogen, para el ámbito nacional, el mismo principio que el art. 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (entre otras, STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 9)».

4. El Pleno del Tribunal, por providencia de 7 de octubre de 2021 acordó admitir a trámite la presente cuestión de inconstitucionalidad; dar traslado de las actuaciones, conforme establece el art. 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus presidentes, al Gobierno, por conducto de la ministra de Justicia, a la fiscal general del Estado y al Gobierno y Parlamento de Canarias, por conducto de sus presidentes, al objeto de que, en el plazo de quince días, puedan personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimen convenientes; llevar testimonio de la providencia al recurso de amparo avocado núm. 946-2019, a fin de que este permanezca suspendido hasta que el tribunal resuelva definitivamente la cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el art. 35.3 LOTC, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

5. El abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación, presentó escrito solicitando su personación y anunciando su intención de no formular alegaciones. El Congreso de los Diputados y el Senado remitieron sendos escritos solicitando su personación y ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

6. El 3 de noviembre de 2021 tuvo entrada en el registro del Tribunal el escrito de alegaciones del Parlamento de Canarias, interesando su desestimación.

a) Argumenta en primer lugar que en el auto de planteamiento se produce una confusión conceptual y un entrecruzamiento entre conceptos tributarios. En concreto, la norma cuestionada contiene una deducción fiscal, definida en el art. 56, apartados 5 y 6, de la Ley general tributaria. Pero la ley reguladora del impuesto no define el hecho imponible ni los tipos de gravamen en función del domicilio fiscal de las entidades de crédito. Al tratarse de una deducción fiscal, puede perseguir objetivos extrafiscales de acuerdo con la doctrina de la misma STC 60/2015 citada en el recurso de amparo y en el auto de planteamiento. Por el contrario, la pretensión sostenida por la entidad recurrente durante todo el proceso provoca que la deducción controvertida deje de pertenecer al género de los beneficios fiscales para derivar en una reducción general de la cuota íntegra difícil de conciliar con la finalidad que desempeña.

b) Alude, en segundo lugar, a la condición de Canarias como región «ultraperiférica» reconocida en su Estatuto de Autonomía (art. 3) y en el Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (art. 349), que son parámetro de constitucionalidad necesario y amparan la deducción cuestionada.

c) Por último, argumenta que la deducción controvertida no perjudica el libre establecimiento de las entidades de crédito españolas cuyo domicilio social no se encuentre en Canarias.

7. El 15 de noviembre de 2021 el Gobierno de Canarias presentó sus alegaciones a la cuestión interna de inconstitucionalidad, en los términos prácticamente idénticos a los de su Parlamento. Añade, al final, una argumentación específica sobre la finalidad perseguida con la deducción cuestionada. Considera que el precepto va dirigido a fomentar el establecimiento de entidades de crédito en Canarias, incentivando así la inversión y la creación de riqueza en las islas como contrapartida y compensación por los costes de funcionamiento que genera el establecimiento de la sede en Canarias, desventajas del «hecho insular» que pueden ser tomadas en consideración de acuerdo con el artículo 138.1 de la Constitución. Además, en el momento de establecerse el impuesto sobre los depósitos de clientes de entidades de crédito las entidades que tenían domicilio social en Canarias eran fundamentalmente cajas de ahorro y cajas rurales con obligación de destinar sus beneficios a obras sociales y culturales. Concluye por todo ello que no pueden equipararse las entidades de crédito con domicilio social en Canarias con aquellas que solamente disponen de oficinas, y que carece de sentido pretender que se aplique la deducción a todas las entidades con independencia del lugar donde se encuentre su domicilio social, reduciendo así en la práctica la tarifa impositiva a la mitad.

8. El 17 de noviembre de 2021 presentó sus alegaciones la fiscal general del Estado, reiterando las ya efectuadas en el trámite de audiencia previo al planteamiento de la cuestión interna de inconstitucionalidad. En esencia, sostiene que la deducción fiscal no supera los tres juicios de comparabilidad, razonabilidad y proporcionalidad que exige el juicio de igualdad del art. 14 CE; que la doctrina de las SSTC 60/2015, 52/2018 y

60/2018 sobre «privilegios fiscales discriminatorios», conduce a la declaración de inconstitucionalidad del inciso cuestionado, y que idéntica conclusión se desprende de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de febrero de 2021, aludida en el auto de planteamiento.

9. Mediante providencia de 8 de febrero de 2022, se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 9 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

### 1. Objeto del proceso.

Por ATC 81/2021, de 15 de septiembre, el Pleno de este tribunal acordó, al amparo del art. 55.2 LOTC, plantear cuestión interna de inconstitucionalidad en relación con el inciso «cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias» del artículo 41.9.2 a) de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

Este artículo 41 «crea» con efectos a partir del día 1 de julio de 2012, como tributo propio de la Comunidad Autónoma de Canarias, el impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito de Canarias (apartado primero). Los siguientes apartados (segundo a decimosegundo) de este artículo 41 regulan los restantes elementos del impuesto. En concreto, el apartado noveno regula la «cuota tributaria». Dispone que «[l]a cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible la siguiente escala de gravamen», que detalla (subapartado 1), y a continuación (subapartado 2) establece que «[d]e la cuota íntegra resultante se deducirán las cantidades siguientes: a) el 50 por 100 de la cuota íntegra *cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias*», siendo este último el inciso cuestionado.

De acuerdo con lo razonado en el auto de planteamiento, el objeto de esta cuestión interna de inconstitucionalidad es determinar si esa deducción de la cuota íntegra del impuesto establecida en función del domicilio de la entidad de crédito vulnera el principio de igualdad ante la ley del artículo 14 de la Constitución, en conexión con los artículos 139.2 y 157.2 de la Constitución y 9 c) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, que prohíben a las mismas aprobar medidas tributarias que supongan «obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales» y «afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español», en expresión de este último precepto legal.

El impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito es un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Canarias, establecido por esta al amparo de los artículos 133.2 y 157.2 b) de la Constitución y 169 b) y 171 de su Estatuto de Autonomía, que grava «la tenencia de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, por parte de los contribuyentes, y que comporten la obligación de restitución» (art. 41.4 de la Ley 4/2012), siendo tales contribuyentes «las entidades de crédito por los depósitos de clientes de la sede central u oficinas que estén situadas en Canarias» (art. 41.7). La base imponible se forma sobre el importe de esos depósitos, calculado en la forma prescrita por el art. 41.7, y sobre ese importe se aplica la escala de gravamen del art. 41.9, apartado 1. El inciso cuestionado [subapartado 2 a)] deduce el 50 por 100 de esa cuota íntegra a las entidades de crédito cuyo domicilio social se encuentre en la Comunidad Autónoma, de forma que, en palabras del auto de planteamiento, «dos entidades con depósitos captados en la Comunidad Autónoma de Canarias tributan de forma sustancialmente distinta en función de si una tiene el domicilio social allí y la otra no (esta el doble que aquella)» [ATC 81/2021, de 15 de septiembre, FJ 3 a)].

La fiscal general del Estado considera que ello representa una quiebra injustificada del principio de igualdad ante la ley resultante de los preceptos constitucionales aludidos, citando las SSTC 60/2015, de 18 de marzo, y 52/2018, de 10 de mayo, sobre bonificaciones fiscales establecidas por las comunidades autónomas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, limitadas a sus residentes; mientras que el Parlamento y el Gobierno de Canarias consideran que la deducción persigue un objetivo legítimo, fomentar la inversión y el establecimiento de entidades de crédito en Canarias, amparado en su autonomía, con especial consideración al «hecho insular» (artículo 138.1 de la Constitución) y a la condición de la Comunidad Autónoma como región «ultraperiférica» (artículos 3 del Estatuto de Autonomía de Canarias y 349 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea).

### 2. El principio de igualdad en la ley en materia tributaria.

a) Con carácter general, es doctrina constitucional consolidada que el principio de igualdad ante la ley del artículo 14 de la Constitución «impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» [STC 125/2021, de 3 de junio, FJ 6 A), en el recurso de inconstitucionalidad contra una ley tributaria autonómica].

b) La igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1), cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta. La igualdad ante la ley —ante la ley tributaria, en ese caso— resulta, pues, indisoluble de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad, que se consagran en el último precepto constitucional citado (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 5), por lo que «no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia. De suerte que la vulneración del art. 14 CE por la ley tributaria solo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación. Lo que nos indica, en suma, la necesidad de distinguir las diferencias entre personas o grupos de personas por razones subjetivas, a las que se refiere el art. 14 y, de otro lado, las que contempla en el art. 31.1 CE en relación con el principio de igualdad, basadas en razones objetivas atinentes a la renta o los ingresos de los sujetos» (STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 3, comillas y citas interiores suprimidas).

c) Como nos indica la STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 5, el principio de igualdad ante la ley tributaria conlleva la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional que puedan constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7). La exención será constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen, quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica. Así pues, lo importante no es la existencia misma de una medida diferente en el territorio nacional, «sino la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente» (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 12, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4), así como, «la proporcionalidad de la medida, entendida como adecuación razonable al fin legítimo constitucionalmente perseguido» (SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4).

En definitiva, «para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria es preciso, en primer lugar, concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; en segundo término, una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos» (STC 60/2015, FJ 5).

### 3. Prohibición de discriminación por motivos territoriales en el caso enjuiciado.

a) De acuerdo con el artículo 139 de la Constitución «1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado. 2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español». Hemos dicho que este precepto prohíbe a las comunidades autónomas «discrimina[r] en favor de las empresas radicadas» en su territorio [STC 225/1993, de 8 de julio, FJ 6 A], sobre la Ley de las Cortes Valencianas de ordenación del comercio y superficies comerciales de 1986 o «establece[r] discriminación alguna entre los vecinos de los distintos lugares del territorio nacional» (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2, sobre la Ley del Parlamento Vasco sobre centros de contratación de cargas en transporte terrestre de mercancías de 1981).

b) En materia tributaria, hemos dicho que los artículos 157.2 de la Constitución y 9 c) LOFCA, son «especificación» del artículo 139 CE, por lo que «les es extrapolable la doctrina constitucional» sobre este último, en concreto la prohibición de «medidas tributarias proteccionistas» [STC 125/2021, antes citada, FJ 5 A) b), sobre el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña], que también hemos denominado «discriminatori[a]s o proteccionistas» en otras ocasiones (SSTC 111/2017, de 5 de octubre, FJ 4, y 121/2018, de 31 de octubre, FJ 2) para aludir, no a cualquier medida que «produzca efectos restrictivos más onerosos de hecho o de Derecho, sobre las personas o bienes provenientes de fuera» sino en particular a aquellas que «persiga[n] de forma intencionada [esta] finalidad» (STC 125/2021, FJ 5 A) a)]. En el caso examinado en esta última sentencia, como el impuesto catalán sobre estancias en establecimientos turísticos no producía «efectos diferenciados más onerosos sobre los usuarios y operadores foráneos que sobre los usuarios y operadores residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña», declaramos aquel compatible con los preceptos constitucionales aludidos, sin que fuera relevante que el impuesto produjera «un coste suplementario respecto de otros destinos dentro del territorio nacional» [STC 125/2021, FJ 5 B)], por estar ello amparado en la autonomía garantizada en los artículos 2 y 137 de la Constitución.

El artículo 9 c) LOFCA prohíbe a las comunidades autónomas, al establecer sus propios impuestos, «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)», precepto este último que a su vez dispone 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, de conformidad con el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución».

De los artículos constitucionales y legales citados se desprende así la prohibición de que las comunidades autónomas establezcan regulaciones económicas que otorguen «privilegios económicos», es decir, que discriminen por motivos territoriales o, por decirlo en términos de la STC 60/2015, FJ 5, que «favore[zcan] a sus residentes [...] por el solo hecho de su distinta residencia».

c) Esta misma perspectiva de prohibición de «discriminación» contra empresas o personas por razón de su nacionalidad o residencia es la que sigue el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando examina si las medidas de los Estados miembros vulneran las libertades de circulación, y en esta materia hemos prestado especial atención a su jurisprudencia. En la STC 210/2012, de 14 de noviembre, examinando el impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito de Extremadura, dijimos que el artículo 9 c) LOFCA «debe interpretarse teniendo en cuenta, además de la doctrina constitucional citada, la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se refiere a las medidas tributarias adoptadas por los Estados miembros que puedan restringir u obstaculizar el ejercicio de dichas libertades fundamentales» (FJ 9). Y la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de febrero de 2021, asunto *Novo Banco*, C-712/19, aludida en el auto de planteamiento, dice, recordando jurisprudencia anterior, que «[l]a libertad de establecimiento pretende [...] garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, prohibiendo cualquier discriminación basada en el lugar donde tengan su domicilio social las sociedades» (apartado 21). Ante la «diferencia de trato» entre situaciones «comparables» que establecía la deducción fiscal examinada por el Tribunal de Justicia, análoga a la que es objeto de esta cuestión interna de inconstitucionalidad, el Tribunal de Justicia examinó la «razón imperiosa de interés general» aducida por la Junta de Andalucía como justificativa de esa diferencia, que era la finalidad de primar prácticas financieras en el medio rural, y concluyó que no podía justificar la diferencia de trato del banco portugués implicado ya que «la sola presencia del domicilio social en un territorio determinado no contribuye a que se presten servicios financieros de proximidad en dicho territorio» (apartado 27), lo que le condujo a declarar la deducción andaluza incompatible con la libertad de establecimiento (apartado 28).

#### 4. Examen del precepto cuestionado.

a) Las situaciones que se han de comparar son, tal y como exige nuestra doctrina sobre la igualdad ante la ley tributaria, equiparables, pues, como se expone en el auto de planteamiento de esta cuestión de inconstitucionalidad, partimos de la base de que todas las entidades de crédito que operan en Canarias se encuentran en una situación comparable, con independencia de donde radique su domicilio social. En efecto, se trata, en todos los casos, de entidades de crédito que operan económicamente en Canarias, y cuya única diferencia estriba en que unas tienen su domicilio social en Canarias y otras no, a pesar de lo cual, el legislador autonómico establece una diferencia de trato a favor de las primeras en virtud de esa condición.

Determinado ese primer aspecto, es preciso avanzar al siguiente paso y comprobar si la diferencia de trato que establece la norma fiscal cuestionada responde a una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de unas y otras empresas, aplicando una deducción del 50 por 100 de la cuota solo a las entidades cuyo domicilio social estuviera en Canarias; circunstancia esta que, por sí sola, no puede ser determinante de la inconstitucionalidad del precepto cuestionado, pues «ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente» (STC 60/2015, FJ 5). En esta misma línea, señala la STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 8, que «la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es solo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. [...] Ahora bien, lo que no le es dable al legislador —desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario— es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE; SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9, y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6)».

b) La exposición de motivos de la Ley 4/2012 que estableció el impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito no ofrece ninguna justificación de esa diferencia de trato, como ya puso de manifiesto el auto de planteamiento. En sus alegaciones ante este tribunal, los letrados del Gobierno y Parlamento autonómicos aluden a dos: (i) fomentar la inversión en Canarias y (ii) favorecer el establecimiento de entidades de crédito en la Comunidad Autónoma, esta segunda defendida también como compensación por los «costes operativos de funcionamiento que se generan a entidades de crédito por el establecimiento de su sede en Canarias».

(i) Por lo que se refiere a la primera justificación, el fomento de la inversión no puede respaldar una deducción fiscal desconectada de las inversiones efectuadas y vinculada exclusivamente al domicilio fiscal. Esto es, tiene que responder a una real y efectiva realización de inversiones por parte del sujeto pasivo, como ocurre en el supuesto del apartado 2 c) del art. 41.9 de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012, que deduce de la cuota íntegra los importes de los créditos y préstamos así como de las inversiones que se destinen en el ejercicio a aumentar el saldo de crédito vivo destinado a la financiación de iniciativas empresariales de sociedades no financieras y autónomos en Canarias, a la financiación de proyectos de colaboración público-privada realizados en Canarias y a la financiación de proyectos declarados como aptos para su deducción en la cuota íntegra del impuesto por el Gobierno de Canarias. En cambio, en el supuesto del precepto aquí controvertido [apartado 2 a) del mismo art. 41.9], la deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra no responde a una efectiva inversión, sino al simple dato de que el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias.

(ii) Por su parte, la finalidad de atraer el establecimiento de entidades de crédito en Canarias o de compensar unos imprecisos mayores costes derivados de esa circunstancia, aludidos apriorísticamente y sin justificación, no son más que la plasmación expresa de una diferencia de trato fiscal basada en la procedencia, origen, residencia o domicilio fiscal del contribuyente, beneficiando al local por su condición de local y perjudicando al foráneo por su condición de foráneo. Cualquier medida tributaria que persiga favorecer a los operadores económicos locales en perjuicio de los foráneos podría justificarse aludiendo a esas finalidades, por lo que admitirla supondría dejar sin efecto práctico el art. 14 CE, de donde se desprende aquella prohibición y, además, admitir la quiebra de la «unidad de mercado» que, dentro de la diversidad normativa inherente al sistema autonómico, exige «libre circulación de bienes y personas por todo el territorio nacional» e «igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica» [SSTC 79/2017, de 22 de junio, sobre la Ley de garantía de la unidad de mercado, FJ 2 a), y 125/2021, FJ 5 A)].

Por último, es preciso advertir, siguiendo lo dicho en la STC 52/2018, de 10 de mayo, FJ 3, con cita de la STC 60/2015, que «no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la Nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la comunidad autónoma. Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no solo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que nos ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente ‘favorecer a sus residentes’, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el solo hecho de su distinta residencia.». Y este trato discriminatorio que dispensa a los no residentes la norma cuestionada no puede considerarse acorde con el art. 14, en relación con el 31.1, CE.

c) Por todo lo expuesto procede estimar la presente cuestión interna de inconstitucionalidad y declarar la inconstitucionalidad y nulidad del inciso del citado artículo 41.9.2 a) de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012 a que la misma se refiere.

## 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 la presente cuestión interna de inconstitucionalidad planteada por el Pleno del Tribunal Constitucional y, en su virtud, declarar la inconstitucionalidad y nulidad del inciso «cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Canarias» del artículo 41.9.2 a) de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

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

Dada en Madrid, a nueve de febrero de dos mil veintidós. Pedro José González-Trevijano Sánchez. Juan Antonio Xiol Ríos. Santiago Martínez-Vares García. Antonio Narváez Rodríguez. Ricardo Enríquez Sancho. Cándido Conde-Pumpido Tourón. María Luisa Balaguer Callejón. Ramón Sáez Valcárcel. Enrique Arnaldo Alcubilla. Concepción Espejel Jorquera. Inmaculada Montalbán Huertas. Firmado y rubricado.