

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL*Sentencia 20/2026 de 25 de febrero de 2026**Pleno**Cuestión de inconstitucionalidad 3978/2025**BOE de 27 de marzo de 2026***SUMARIO:**

ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Tipo reducido. El Tribunal examinó la constitucionalidad del art. 15.6 del DL 1/2011 de Galicia, que establecía un tipo reducido del 0,1% en la modalidad de actos jurídicos documentados para sociedades de garantía recíproca con domicilio social en Galicia. La cuestión fue planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que cuestionaba si la medida vulneraba el principio de igualdad del art. 14 CE y las garantías de libre circulación y establecimiento de personas y bienes. Las sociedades de garantía recíproca otorgan avales a pequeñas y medianas empresas, recibiendo como contragarantía derechos reales sobre bienes, generalmente en forma de hipotecas de máximo. Tanto las domiciliadas en Galicia como las de otras comunidades realizan la misma actividad y tributan sobre la adquisición de derechos reales de garantía en documentos notariales. La norma gallega vinculaba el beneficio fiscal únicamente al domicilio social en Galicia, sin relación con la capacidad económica ni con la prestación efectiva de los servicios, generando una diferencia de trato entre situaciones comparables que carecía de justificación objetiva. Los argumentos de la Xunta y del Parlamento gallego, que defendían el tipo reducido como instrumento de apoyo al desarrollo económico local, fueron considerados insuficientes, ya que la ubicación del domicilio social no aseguraba que los servicios prestados beneficiaran de manera directa al territorio, y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (caso Novo Banco) y del propio Tribunal Constitucional señalaba que el domicilio social por sí solo no justifica un trato fiscal preferente.

El Tribunal analizó también el marco normativo autonómico y la jurisprudencia constitucional sobre la igualdad tributaria y la libertad de circulación. Señaló que las comunidades autónomas no pueden establecer medidas fiscales que supongan ventajas para operadores locales frente a los foráneos sin una finalidad constitucionalmente legítima y proporcional, y que cualquier diferencia de trato basada únicamente en la residencia o el domicilio social constituye discriminación arbitraria. La sentencia recordó que la potestad tributaria autonómica no ampara criterios de domiciliación sin justificación objetiva y que la medida gallega introducía un obstáculo a la libre circulación de personas y bienes, contrariando la normativa constitucional y la LOFCA. Por todo ello, el Tribunal Constitucional estimó la cuestión de inconstitucionalidad y declaró la nulidad del inciso «con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia» del art.15.6 del Decreto Legislativo 1/2011, reafirmando que los tratamientos fiscales diferenciados deben responder a criterios objetivos, proporcionados y ligados a la actividad o capacidad económica, y no a la ubicación territorial de la entidad.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**SENTENCIA**

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, presidente, y las magistradas y magistrados doña Inmaculada Montalbán Huertas, don Ricardo Enríquez Sancho, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño, don Juan Carlos Campo Moreno, doña Laura Díez Bueso y don José María Macías Castaño, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3978-2025, promovida por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en relación con el art. 15.6 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio. Han comparecido y

Síguenos en...



formulado alegaciones la Xunta y el Parlamento de Galicia, el fiscal general del Estado, el Gobierno de la Nación y la entidad Iberaval, S.G.R. Ha sido ponente el magistrado don Juan Carlos Campo Moreno.

I. Antecedentes

1. Con fecha 2 de junio de 2025 tuvo entrada en el registro de este tribunal un oficio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, al que se acompañaba, junto al testimonio del procedimiento ordinario núm. 15581-2024, el auto de 21 de mayo de 2025, por el que se acordaba el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto de la disposición indicada en el encabezamiento, por la posible vulneración del art. 14 CE, en conexión con los arts. 139.2 y 157.2 CE y 9 c) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA).

2. El auto trae causa de los siguientes antecedentes:

a) La sociedad de garantía recíproca Iberaval, S.G.R., con domicilio social en la Comunidad Autónoma de Castilla y León y oficinas en diversas comunidades autónomas, entre ellas Galicia, presentó entre los años 2019 y 2022 dieciocho autoliquidaciones correspondientes a la modalidad de actos jurídicos documentados del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados por la constitución de otras tantas hipotecas sobre inmuebles sitos en Galicia. A dichas operaciones aplicó el tipo de gravamen reducido del 0,1 por 100 previsto en el art. 15.6 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio (en adelante, Decreto Legislativo 1/2011).

b) Con fecha 25 de octubre de 2022, la Agencia Tributaria de Galicia inició un procedimiento de comprobación limitada a fin de verificar la corrección de las citadas autoliquidaciones. Como resultado, se adoptaron sendos acuerdos de liquidación que aplicaban el tipo general del 1,5 por 100, por entender que no se daban los requisitos para la aplicación del tipo de gravamen reducido, ya que Iberaval, S.G.R., no tenía su domicilio social en Galicia, como exige el art. 15.6 del Decreto Legislativo 1/2011. Adicionalmente, y tras la tramitación del correspondiente procedimiento, se impusieron a la entidad otras tantas sanciones por la comisión de las infracciones tributarias leves previstas en el art. 191.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

La sociedad Iberaval, S.G.R., reclamó en vía económico-administrativa contra los acuerdos de liquidación y sanción, solicitando su anulación por entender que el art. 15.6 del Decreto Legislativo 1/2011 era contrario al art. 14 CE, al circunscribir el tipo reducido a las entidades con domicilio fiscal en Galicia. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia desestimó las reclamaciones argumentando que el tipo de gravamen reducido es únicamente aplicable a las sociedades de garantía recíproca con domicilio social en Galicia y no es posible extender por analogía el ámbito de aplicación de los beneficios o incentivos fiscales. En relación con la eventual inconstitucionalidad del requisito de domiciliación en Galicia, el Tribunal Económico-Administrativo Regional se limitaba a señalar que carecía de competencia para revisar la constitucionalidad de un precepto legal.

La entidad interpuso a continuación un recurso contencioso-administrativo interesando la anulación de las liquidaciones y las sanciones. Señalaba que el elemento central del litigio era la aplicación del tipo de gravamen reducido tan solo a las sociedades de garantía recíproca con domicilio social en Galicia. A su juicio, esa previsión establecía una diferencia de trato por razón del domicilio social que es contraria al art. 14 CE, en relación con los arts. 139.2 y 157.2 CE y 9 c) LOFCA, así como el art. 49 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (libertad de establecimiento), por lo cual solicitaba a la Sala que planteara una cuestión de inconstitucionalidad.

La sociedad argumentaba que, ante idénticos hechos impositivos, el precepto cuestionado trata a obligados tributarios que se encuentran en situaciones comparables de forma diferente en función de donde tienen su domicilio social. Esa discriminación hace tributar a las sociedades de garantía recíproca que no tienen su domicilio social en Galicia por un importe quince veces superior a aquel con el que se grava a las sociedades gallegas (1,5 por 100 frente al 0,1 por 100); diferencia de trato que no tiene ninguna justificación objetiva y razonable, como exige la jurisprudencia constitucional. De hecho, dado que las sociedades de garantía recíproca otorgan garantías personales a favor de pequeñas y medianas empresas para las operaciones que realicen por todo el territorio nacional, al encarecer las operaciones en Galicia de las sociedades de garantía recíproca radicadas en otras comunidades autónomas, se estaría perjudicando también al tejido empresarial gallego.

El 12 de marzo de 2025 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictó una providencia acordando dar traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que, en el plazo común de diez días, alegaran lo que a su derecho conviniera respecto de la procedencia de plantear una

cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 15.6 del Decreto Legislativo 1/2011, por vulneración del art. 14 CE y de los arts. 2.1 a), 6.1 y 9 c) LOFCA.

El Ministerio Fiscal informó a favor del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, por entender que se cumplían todos los requisitos procesales exigidos. En el mismo sentido informó la representación procesal de Iberaval, S.G.R., que se ratificó en los motivos expuestos en su escrito de demanda. Por su parte, tanto la letrada de la Xunta de Galicia como la Abogacía del Estado se opusieron al planteamiento.

3. El auto de planteamiento argumenta, en síntesis, lo siguiente:

a) La duda de constitucionalidad se centra en el art. 15.6 del Decreto Legislativo 1/2011, por entender que infringe el art. 14 CE, en relación con los arts. 139.2 y 157.2 CE y el art. 9 c) LOFCA. La Sala subraya que el fallo en el proceso *a quo* depende de la validez de dicho precepto, pues el litigio principal gira en torno al tipo de gravamen aplicable (1,5 por 100 o 0,1 por 100), lo que depende directamente de la constitucionalidad del requisito de domiciliación en Galicia exigido.

b) El auto señala que la diferencia entre entidades residentes y no residentes en la comunidad autónoma es contraria al principio de igualdad ante la ley (art. 14 CE). Con cita de las SSTC 60/2015, de 18 de marzo, y 62/2023, de 24 de mayo, señala que el derecho a la igualdad ante la ley impone al legislador el tratamiento igual de quienes se encuentran en situaciones iguales, prohibiendo así toda desigualdad que carezca de justificación objetiva y razonable. En materia tributaria, el principio de igualdad ante la ley es indisociable de los otros principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad consagrados en el art. 31.1 CE.

c) Aplicando la citada jurisprudencia constitucional al caso, la Sala sostiene que las sociedades de garantía recíproca con domicilio en y fuera de Galicia están en una situación comparable respecto del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la medida en que este tributo grava el otorgamiento de escrituras que formalicen la constitución, modificación y cancelación de derechos reales de garantía sobre bienes sitos en Galicia. La exposición de motivos del Decreto Legislativo 1/2011 no dice nada sobre los motivos que justificarían la diferencia de trato entre unas y otras y los escritos procesales de la Abogacía del Estado y la letrada de la Xunta se limitan a señalar que la finalidad de la medida es incentivar que las sociedades de garantía recíproca se constituyan en Galicia. Esa finalidad –reconoce el auto– podría ser «en abstracto admisible», ya que no existe óbice desde el punto de vista constitucional para que la residencia se constituya en un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando «no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente» (STC 60/2015, FJ 5).

d) En relación con esto, el órgano judicial apunta que los escritos procesales de la Abogacía del Estado y la letrada de la Xunta no señalan en qué medida establecer el domicilio de las sociedades de garantía recíproca en Galicia favorecería el cumplimiento de sus fines o el servicio que prestan. La Sala subraya que las empresas avaladas no tienen por qué tener su domicilio en Galicia y los avales pueden prestarse a distancia o por medio de sucursales sitas en dicho territorio.

Por tanto, en ausencia de una justificación objetiva y razonable del requisito de residencia, la Sala acuerda plantear la cuestión de inconstitucionalidad, por considerar que vulnera el art. 14 CE, en conexión con los arts. 139.2 y 157.2 CE y con el art. 9 c) LOFCA.

4. Por providencia de 22 de julio de 2025, el Pleno del tribunal, a propuesta de la Sección Segunda, acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad; reservar para sí su conocimiento, de conformidad con el art. 10.1 c) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOT); dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, al Gobierno y al fiscal general del Estado, así como a la Xunta y al Parlamento de Galicia, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes; comunicar la admisión a trámite a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, a fin de que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 35.3 LOTC, permaneciera suspendido el proceso hasta que el tribunal resolviera definitivamente la cuestión; y publicar su incoación en el «Boletín Oficial del Estado» («BOE» núm. 224, de 17 de septiembre de 2025) y en el «Diario Oficial de Galicia» («DOG» núm. 114, de 30 de julio de 2025).

5. Por escritos registrados el 2 y el 9 de septiembre de 2025 el Senado y el Congreso, respectivamente, comunicaron los acuerdos adoptados por sus mesas de personarse en el presente proceso constitucional, ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

6. Mediante escrito registrado el 12 de septiembre de 2025, el Parlamento de Galicia se personó en el proceso y formuló las siguientes alegaciones, en defensa de la constitucionalidad de la norma:

a) Argumenta que la autonomía financiera de las comunidades autónomas implica, necesariamente, asumir que pueden existir tratamientos normativos diferenciados en función del territorio. Lo que impide la Constitución es que esta diferenciación no se ampare en justificación alguna, infringiendo el principio de igualdad. Para que la diferencia entre casos comparables sea constitucionalmente lícita es necesario que exista una justificación objetiva y razonable. Por tanto, en materia tributaria la diferencia por razón de la residencia no es por sí sola discriminatoria.

El Parlamento gallego se refiere a los antecedentes de la norma cuestionada, según los cuales esta se enmarcaba en un conjunto de medidas para fomentar el crecimiento económico, lo que es un objetivo legítimo. El fin de un precepto que prevé un tipo de gravamen reducido para las sociedades de garantía recíproca domiciliadas en Galicia es que estas cuenten con una mayor liquidez para ayudar a reforzar el tejido empresarial gallego al facilitar su acceso al crédito y, consecuentemente, contribuir al crecimiento económico. Añade que la consecuencia jurídica es razonable y proporcionada.

b) Desarrollando lo anterior, recuerda que el objeto social de las sociedades de garantía recíproca es conceder avales a las pequeñas y medianas empresas para que puedan acceder en mejores condiciones a la financiación bancaria. Señala que, históricamente, por el marcado carácter mutualista de las sociedades de garantía recíproca, había una vinculación territorial entre ellas y sus empresas asociadas, con la finalidad de contribuir a fortalecerlas financieramente en el ámbito geográfico donde operaban. Y, si bien no es exigible que el domicilio de dichas entidades coincida con el de sus socios partícipes, esta vinculación territorial histórica es todavía patente. Cita, al respecto, el caso de dos entidades gallegas en cuyos sitios *web* se especifica que trabajan para ayudar a las pequeñas y medianas empresas de dicha comunidad. En suma, el letrado parlamentario considera que la norma tiene una justificación objetiva y razonable.

Además de tener una justificación objetiva y razonable, la diferencia de trato introducida es proporcionada, al existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado –la fijación de un tipo de gravamen reducido para las sociedades de garantía recíproca domiciliadas en Galicia– y la finalidad pretendida –que las pequeñas y medianas empresas puedan acceder con mayor facilidad al crédito al contar con avales que aquellas conceden en garantía–. Esta medida cumple con los requisitos de idoneidad y menor onerosidad. Además, no es una medida arbitraria que esté orientada a favorecer una determinada sociedad de garantía recíproca en perjuicio de otra, sino que beneficia a cualquiera que establezca su domicilio en Galicia.

c) El Parlamento autonómico recuerda que el precepto cuestionado se refiere un tributo estatal cedido a las comunidades autónomas y que son muchas las que han adoptado una medida muy similar a la ahora cuestionada. Menciona a Cataluña, Asturias, La Rioja, Comunidad Valenciana, Aragón, Canarias, Illes Balears, Comunidad de Madrid y Castilla y León. Por tanto, si la entidad Iberaval, S.G.R., hubiese constituido las hipotecas en la Comunidad de Castilla y León, donde tiene su domicilio social, sobre bienes inmuebles localizados en dicho territorio, habría podido aplicar el tipo reducido de la normativa castellanoleonesa. Y si una sociedad de garantía recíproca domiciliada en Galicia constituye esas «contragarantías» hipotecarias sobre bienes inmuebles situados en el territorio de Castilla y León, debe aplicar en las autoliquidaciones el tipo de gravamen general, ya que la norma correspondiente de esta última comunidad también condiciona la aplicación del tipo reducido a que la entidad esté domiciliada en su territorio.

d) El letrado parlamentario no comparte la invocación de los arts. 139.2 y 157.2 CE y 9 c) LOFCA, ya que la norma cuya constitucionalidad se cuestiona no acarrea, ni en su regulación ni en su aplicación, las consecuencias que dichos preceptos constitucionales prohíben: no es una medida fiscal que directa o indirectamente obstaculice la libertad de circulación y establecimiento de las personas ni la libre circulación de bienes en todo el territorio español.

Por último, concluye subrayando que una menor tributación de las sociedades de garantía recíproca redundaría en una potencial mayor liquidez para afrontar la carga financiera derivada de los avales que concede. Por tanto, la actividad financiera de una sociedad de garantía recíproca domiciliada en Galicia resulta robustecida, lo que facilita el cumplimiento de sus fines.

7. Por medio de un escrito registrado el 15 de septiembre de 2025, la entidad Iberaval, S.G.R., solicitó su personación en el proceso, a lo que se accedió mediante diligencia de ordenación del día 19 siguiente, otorgándole plazo para alegaciones, que fueron presentadas el día 9 de octubre siguiente, con el siguiente contenido:

a) El precepto cuestionado hace que la tributación en la Comunidad Autónoma de Galicia de las sociedades de garantía recíproca que no tienen su domicilio social en dicha comunidad sea mayor, en concreto, quince veces superior, que el de aquellas domiciliadas en ella.

Tras recordar el funcionamiento de este tipo de entidades afirma que, independientemente de su domicilio, todas realizan la misma actividad: el otorgamiento de garantías personales, por aval o por cualquier otro medio admitido en derecho distinto del seguro de caución, a favor de sus socios para sus operaciones empresariales en cualquier parte del territorio. Para justificar esto, transcribe parcialmente los estatutos de dos sociedades de este tipo, una con domicilio social en Galicia y otra que lo tiene fuera.

Lo anterior evidencia que, ante situaciones jurídicas comparables, cuando no idénticas, entre sociedades de garantía recíproca radicadas en la Comunidad Autónoma de Galicia y fuera de ella, no se encuentran argumentos razonables para justificar el establecimiento de una medida discriminatoria. Directamente se busca favorecer al residente frente al competidor radicado fuera de su territorio sin ninguna otra finalidad objetiva y razonable que pudiera legitimar el trato desigual de esas situaciones idénticas.

Adicionalmente, tampoco pueden calificarse como razonables las consecuencias jurídicas a que conduce esa disparidad de trato, suponiendo una medida desproporcionada, con un resultado especialmente gravoso, al limitar la competitividad de unas sobre otras, dificultando la actividad de aquellas sociedades radicadas fuera de la Comunidad Autónoma de Galicia.

En resumen, no siendo cuestionable que nos encontramos ante una misma categoría de obligados tributarios y una misma conducta gravable, no es admisible constitucionalmente un trato discriminatorio como el que provoca el precepto cuestionado. Cita, en apoyo de esta conclusión, las SSTC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 5; 52/2018, de 10 de mayo, FJ 4, y 20/2022, de 9 de febrero, FJ 4.

b) La entidad recurrente en el proceso *a quo* se refiere también a la STJUE, de 3 de septiembre de 2014, *Comisión Europea c. Reino de España*, asunto C-127/12, que declaró contrario al derecho europeo el tratamiento que las normas internas españolas dispensaban a los no residentes de origen comunitario en materia de impuesto de sucesiones y donaciones, al vulnerar las libertades comunitarias relativas a la libre circulación.

En línea con lo anterior, afirma que la discriminación introducida por el precepto cuestionado implica la ruptura de la unidad de mercado, pues afecta negativamente a las sociedades de garantía recíproca cuyo domicilio se encuentre fuera de la Comunidad Autónoma de Galicia, frente a sus competidores residentes en dicha comunidad. Esto resulta aún más contradictorio en la medida en que Iberaval, S.G.R., pese a tener su domicilio social en otra comunidad autónoma, dispone de oficinas físicas situadas en Galicia desde las que presta servicios. El domicilio social no debería actuar como un elemento diferenciador en la tributación de dos personas jurídicas en situaciones comparables, ya que en ambos casos operan sobre inmuebles situados en Galicia, pueden tener oficinas en la citada comunidad autónoma y fomentan la actividad económica en ella. La entidad argumenta que esta discriminación termina generando un sistema «monopolístico» que acaba repercutiendo negativamente en el tejido empresarial gallego lo que, en ningún caso, puede ser el fin pretendido por el legislador.

En suma, sostiene que el precepto cuestionado efectivamente vulnera los arts. 14, 31.1, 139.2 y 157.2 CE.

8. El abogado del Estado se personó en el proceso por medio de un escrito registrado el día 16 de septiembre de 2025, acompañando sus alegaciones en las que solicitaba la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad por los siguientes motivos:

a) Después de recordar la doctrina del Tribunal sobre el principio de igualdad, señala que en cuanto del otorgamiento de garantías sobre bienes inmuebles, que es el ámbito al que se aplica el precepto cuestionado, las sociedades de garantía recíproca con domicilio en Galicia están en una situación comparable respecto de las que tienen su domicilio en otra comunidad autónoma.

Por ello, se debe discernir si existe una razón que legitime la diferencia. Al respecto, destaca que la norma no indica en qué medida el establecer el domicilio en Galicia favorece el cumplimiento de los fines de estas sociedades y si mejora con ello el servicio prestado a sus miembros que no tienen por qué estar domiciliados en Galicia y, además, pueden recibir los servicios financieros a distancia o por medio de una sucursal en dicho territorio.

b) Aplicando el criterio de las SSTC 60/2015, 52/2018 y 20/2022, aduce que el fin de atraer el domicilio de estas entidades no es una justificación admisible, ya que supone beneficiar al local por su condición de local y perjudicar al foráneo por su condición de foráneo.

En concreto, invoca la STC 20/2022, referida al impuesto sobre depósitos de clientes en entidades de crédito de Canarias, por su identidad de razón con el presente asunto, ya que ambos se refieren a un beneficio fiscal circunscrito a las entidades con domicilio social en una determinada comunidad autónoma.

9. Mediante un escrito que tuvo entrada en el registro del Tribunal el 18 de septiembre de 2025, la Xunta de Galicia compareció en el procedimiento y formuló las siguientes alegaciones, solicitando la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad:

a) Tras encuadrar el precepto en el marco normativo del sistema de financiación de las comunidades autónomas, se refiere a la STC 62/2023, de 24 de mayo, que exige una justificación objetiva y razonable para descartar la vulneración del art. 14 CE. Al respecto, subraya que el precepto cuestionado establece no una, sino dos condiciones para poder disfrutar de este beneficio fiscal: el tipo de persona jurídica que puede acceder a la misma (sociedad de garantía recíproca) y su domicilio social. Considera que, a los efectos de analizar la justificación razonable del trato diferenciado, no puede perderse de vista la especial naturaleza jurídica de la entidad para la que está prevista: la sociedad de garantía recíproca.

Según la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el régimen jurídico de las sociedades de garantía recíproca, estas entidades son un instrumento de promoción empresarial dirigidas a facilitar el crédito a la pequeña y mediana empresa. Constituyen una herramienta de política económica que fomenta el tejido empresarial en una determinada región, apoyando la creación y crecimiento de pequeñas y medianas empresas, que son el verdadero motor económico del territorio. Las sociedades de garantía recíproca tienen un ámbito geográfico de actuación que en la mayoría de los supuestos se identifica con el territorio de una comunidad. De hecho, los arts. 6 y 18 de la citada ley exigen la delimitación del ámbito geográfico en el que operan este tipo de entidades. Los beneficios económicos que se derivan de la creación y actuación de las sociedades de garantía recíproca se proyectan principalmente en este ámbito, lo cual explica el especial interés de las comunidades autónomas en la existencia de sociedades de este tipo domiciliadas en su territorio, por los efectos favorables para su economía que esto implica.

Para la Xunta de Galicia, la domiciliación de sociedades de garantía recíproca en su territorio favorece al tejido empresarial gallego, fomentando el empleo, el desarrollo sostenible y la cohesión territorial. Aunque admite que las entidades ubicadas en otras comunidades autónomas también pueden avalar a empresas gallegas y beneficiar así la consecución de los objetivos de política económica, alega que el domicilio social constituye el centro principal de actividad de la sociedad, de modo que se asegura que los beneficios económicos que se derivan de dicha actividad se proyecten principalmente dentro de su territorio.

b) El letrado autonómico cita expresamente las dos únicas sociedades de garantía recíproca domiciliadas en Galicia e indica que la Xunta participa en ellas como socio protector aportando fondos públicos a su capital, lo que demuestra que hay un especial interés en la creación y actuación de este tipo de sociedades en territorio gallego, lo que se incentiva, entre otras vías, mediante un tratamiento fiscal favorable.

10. El 30 de septiembre de 2025 tuvo entrada en el registro del Tribunal el escrito de alegaciones del fiscal general del Estado, en el que solicita la estimación de la cuestión, argumentando, en síntesis, lo siguiente:

a) Aclara que, aunque en la providencia de audiencia del art. 35.2 LOTC se aludía a la posible infracción del art. 14 CE y de los arts. 2.1 a), 6.1 y 9 c) LOFCA y finalmente el auto de planteamiento se refiere al art. 14 CE, en conexión con los arts. 139.2 y 157.2 CE y 9 c) LOFCA, ello ha sido consecuencia de las alegaciones formuladas en el trámite por la entidad recurrente, que han sido acogidas por la Sala. Por tanto, conforme a la doctrina constitucional (cita la STC 138/2005, FJ 2), no se aprecia un desajuste relevante en la identificación de los preceptos constitucionales que se entienden vulnerados.

b) Acerca del fondo de la cuestión, debe partirse de que la Comunidad Autónoma de Galicia tiene competencia para establecer los tipos de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la modalidad actos jurídicos documentados del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Sin embargo, esta habilitación normativa no puede dar lugar a una infracción del principio de igualdad ante la ley art. 14 CE en relación con la materia tributaria (art. 31.1 CE). Recuerda, con cita de la STC 52/2018, de 10 de mayo, FJ 4, que las comunidades autónomas podrán atender a fines extrafiscales, siempre que no se desconozca el principio de igualdad ante la ley tributaria.

También se refiere a la STC 60/2015, de 18 de marzo, según la cual una bonificación en el impuesto sobre sucesiones vulnera el principio de igualdad cuando se supedita a que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el territorio de la comunidad autónoma. En dicho pronunciamiento y otros posteriores, el tribunal parte de la consideración de que, en principio, no es contrario a la Constitución utilizar la residencia del sujeto pasivo como elemento diferenciador entre los contribuyentes, siempre que la diferencia

de trato que se establece sobre la base de este elemento responda a un fin constitucionalmente legítimo, sin que pueda constituir la residencia, por sí misma, la base del trato diferente. Aplicando el canon establecido respecto de los arts. 14 y 31.1 CE, dicha sentencia consideró que la situación de los parientes del causante que residen en una comunidad, a los que la norma cuestionada aplica la bonificación, es una situación comparable con la de los parientes de igual grado que no residen en ella. A continuación, el tribunal entró a analizar si concurría una finalidad objetiva y razonable para justificar que la bonificación solo se aplique a los que tienen la residencia habitual en la comunidad, a lo que dio una respuesta negativa, ya 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 que «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».

Asimismo, el fiscal general del Estado se refiere a la STC 20/2022, de 9 de febrero, en la que el Tribunal Constitucional se pronunció respecto de una norma de la Comunidad Autónoma de Canarias que establecía en el impuesto propio sobre los depósitos de clientes de entidades financieras una deducción del 50 por 100 de la cuota del impuesto, que solo era aplicable cuando la entidad financiera tuviera su domicilio social en Canarias. En ella el tribunal pone de manifiesto, en relación con las medidas legales que suponen un trato diferente basado en el elemento territorial, la prohibición general que establece el art. 139.2 CE de adoptar medidas que supongan una restricción a la libertad de circulación y establecimiento de las personas y a la libre circulación de bienes; prohibición específica que, en iguales términos, establecen los arts. 157.2 CE y 9 c) LOFCA, con relación a las medidas de naturaleza tributaria. De dichos preceptos constitucionales se desprende la prohibición de establecer regulaciones económicas o tributarias que otorguen privilegios económicos basados, exclusivamente, en motivos territoriales o de residencia. La citada sentencia concluyó que no había una finalidad objetiva y legítima para restringir la aplicación de la deducción a las entidades con domicilio en Canarias, lo que vulneraba no solo los arts. 14 y 31.1 CE, sino también los arts. 139.2 y 157.2 CE, y 9 c) LOFCA.

Al respecto, recuerda que la citada STC 20/2022, FJ 4, descartó la legitimidad de dichos fines señalando, por un lado, que «el fomento de la inversión no puede respaldar una deducción fiscal desconectada de las inversiones efectuadas y vinculada exclusivamente al domicilio fiscal»; y, por otro, que «la finalidad de atraer el establecimiento de entidades de crédito en Canarias [...] 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».

En vista de lo anterior, sostiene que no existe una justificación objetiva y razonable para la diferencia establecida en el precepto cuestionado, atendida la naturaleza del impuesto en el que se prevé el tratamiento favorable. La respuesta debe ser negativa, habida cuenta de que las sociedades de garantía recíproca realizan una actividad idéntica en toda España, independientemente de su domicilio social. Por ello, el desarrollo económico de una comunidad no guarda relación con la implantación en ella de este tipo de entidades, de modo que la medida fiscal favorable para las sociedades de garantía recíproca con domicilio social en la Comunidad de Galicia, no puede considerarse una medida idónea y razonable para el desarrollo económico en esta comunidad.

Por todo lo anterior, el fiscal general del Estado concluye que la medida es contraria a los arts. 14 y 31.1 CE, indicando que no se pronuncia sobre los arts. 139.2 y 157.2 CE, y 9 c) LOFCA porque el órgano judicial no ha fundamentado suficientemente su vulneración.

11. Mediante providencia de 18 de febrero de 2026 se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 24 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del proceso y posiciones de las partes.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia promueve la presente cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 15.6 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio; precepto que tiene el siguiente tenor (cursiva añadida):

«Artículo 15. Tipo de gravamen en la modalidad de actos jurídicos documentados.

Síguenos en...



[...]

Seis. Tipo de gravamen para las sociedades de garantía recíproca.

En la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable de los documentos notariales, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el tipo de gravamen aplicable en las primeras copias de escrituras o actas notariales que formalicen la constitución, modificación y cancelación de derechos reales de garantía, cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca *con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia*, será del 0,1 por 100».

El órgano promotor de la cuestión sostiene que el precepto puede vulnerar el art. 14 CE, en conexión con los arts. 139.2 y 157.2 CE, y 9 c) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas porque las sociedades de garantía recíproca con domicilio social en Galicia se encuentran en una situación comparable a la de aquellas domiciliadas en otra comunidad y el trato fiscal diferenciado que introduce carece de una justificación objetiva y razonable. Aunque formalmente el auto de planteamiento se refiere al art. 15.6 del Decreto Legislativo 1/2011 en su conjunto, en realidad la duda se circunscribe al inciso «con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia» puesto que lo cuestionado es que el tipo de gravamen reducido solo se aplique a las sociedades de garantía recíproca con domicilio social en Galicia.

Con argumentos sustancialmente coincidentes participan de dicha tesis el fiscal general del Estado, el abogado del Estado y la entidad Iberaval, S.G.R. (recurrente en el proceso *a quo*), que solicitan la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad.

Por el contrario, el Parlamento y la Xunta de Galicia interesan la desestimación, argumentando que las sociedades de garantía recíproca tienen una especial vinculación con el tejido empresarial del territorio donde operan, a cuyo desarrollo económico contribuyen. Esto justifica que las comunidades autónomas apoyen a aquellas que están domiciliadas en su territorio con diversas medidas, entre ellas la aquí controvertida. De hecho –añade el Parlamento gallego– la mayoría de comunidades autónomas han aprobado preceptos análogos al art. 15.6 del Decreto Legislativo 1/2011.

2. Precisiones previas.

Antes de abordar el examen de constitucionalidad del inciso cuestionado, debemos realizar algunas precisiones adicionales:

a) En cuanto al ámbito de aplicación del precepto controvertido, debe partirse de lo dispuesto en el art. 1, párrafo primero, de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el régimen jurídico de las sociedades de garantía recíproca, según el cual, «[l]as pequeñas y medianas empresas, con el fin de facilitarse el acceso al crédito y servicios conexos, así como la mejora integral de sus condiciones financieras, podrán constituir sociedades de garantía recíproca con capital variable, en las que los socios no responderán personalmente de las deudas sociales».

El preámbulo de dicha ley aclara que las sociedades de garantía recíproca son entidades financieras que, apoyadas en un «marcado carácter mutualista», desempeñan dos funciones básicas: «[c]onceder avales que permitan a la pequeña y mediana empresa acceder a la financiación bancaria, sin precisar por ello afectar a garantías todos sus recursos propios»; y «[f]acilitar el acceso de las empresas avaladas a líneas de financiación privilegiada y obtener mejores condiciones en sus créditos que los que conseguirían por sí solas en el mercado». Para ello, su principal actividad consiste en otorgar «garantías personales, por aval o por cualquier otro medio admitido en derecho distinto del seguro de caución, a favor de sus socios para las operaciones que estos realicen dentro del giro o tráfico de las empresas de que sean titulares» (art. 2 de la Ley 1/1994).

Habitualmente, como «contragarantía» de los avales que prestan a sus socios, estos constituyen en favor de la sociedad de garantía recíproca un derecho de garantía, en general, una hipoteca de máximo, como prevé expresamente el art. 10.3 de la Ley 1/1994 «[p]odrá constituirse hipoteca de máximo a favor de las sociedades de garantía recíproca».

Los documentos notariales en los que se formalizan las citadas «contragarantías» están sujetos a la modalidad de actos jurídicos documentados del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados conforme al art. 31.2 del texto refundido de la ley de dicho impuesto, aprobado por el Real Decreto-legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, quedando obligado al pago como sujeto pasivo

quien adquiere la hipoteca u otro derecho real de garantía, es decir, en el caso que nos ocupa, la sociedad de garantía recíproca.

Las comunidades autónomas tienen competencias normativas sobre el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para, entre otros aspectos, regular el tipo o tipos de gravamen de los documentos notariales [arts. 19.2 d) LOFCA y 49.1 a) de la Ley 22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común]. En concreto, el documento notarial tributaría en la comunidad autónoma en la que radique el registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de la garantía real [art. 33.2.2 A) de la Ley 22/2009], es decir, donde esté ubicado el bien ofrecido como «contragarantía» a la sociedad de garantía recíproca.

En ejercicio de las competencias normativas indicadas, la Comunidad Autónoma de Galicia ha previsto un tipo de gravamen general del 1,5 por 100 (art. 15.1 del Decreto Legislativo 1/2011) y una serie de tipos de gravamen especiales (art. 15, apartados 2 a 7). En concreto, el tipo reducido para sociedades de garantía recíproca se introdujo por primera vez mediante la Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009 (art. 60), de donde pasó al art. 15 del Decreto Legislativo 1/2011, primero al apartado 4 y luego al apartado 6 (sin modificación de su contenido), en virtud de la Ley 2/2013, de 27 de febrero, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2013 (art. 74.2).

En suma, el tipo de gravamen reducido previsto en el art. 15.6 del Decreto Legislativo 1/2011 tiene el efecto de reducir el coste fiscal de la formalización notarial de las «contragarantías» en favor de las sociedades de garantía recíproca que tienen «domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia». Según apunta la entidad Iberaval, S.G.R., el gravamen soportado por una entidad no domiciliada en Galicia –como es su caso– será quince veces mayor que el de otra radicada en dicha comunidad.

b) Respecto del parámetro de constitucionalidad, la duda del órgano judicial se contrae a determinar si, al limitar la aplicación del tipo reducido a las entidades domiciliadas en Galicia, se ha vulnerado el art. 14 CE, en conexión con los arts. 139.2 y 157.2 CE, y 9 c) LOFCA.

Cabe observar que en la providencia de audiencia del art. 35.2 LOTC también se aludía a la posible contravención de los arts. 2.1 a) y 6.1 LOFCA y, en cambio, no se citaban como vulnerados los arts. 139.2 y 157.2 CE. Sin embargo, como recuerda el fiscal general del Estado, es doctrina consolidada de este tribunal que, si bien el órgano judicial no puede cuestionar otros preceptos legales distintos de aquellos que sometió a la consideración de las partes (SSTC 21/1985, de 15 de febrero, FJ 2, y 153/1986, de 4 de diciembre, FJ 1), no cabe exigir con igual rigidez esa misma adecuación entre el objeto de las alegaciones y el de la ulterior cuestión en lo relativo a la identificación de las normas constitucionales que se estiman infringidas, si estas han sido objeto de las alegaciones de las partes (por todas, STC 138/2005, de 26 de mayo, FJ 2). En este sentido, constatamos que la inclusión de los arts. 139.2 y 157.2 CE en el auto de planteamiento ha sido consecuencia de las alegaciones formuladas en el trámite por la entidad recurrente en el proceso *a quo*, que han sido acogidas por la sala que plantea la cuestión.

3. Doctrina constitucional sobre el principio de igualdad en la ley tributaria y la libertad de circulación y de establecimiento de personas y bienes.

Para enjuiciar la duda planteada, debemos partir de la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad en la ley tributaria y la prohibición de discriminación por razón de residencia, que el órgano promotor de la cuestión entiende vulnerados.

A) Con carácter general, es doctrina constitucional consolidada que el principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE «impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» [por todas, SSTC 125/2021, de 3 de junio, FJ 6 A), y 20/2022, de 9 de febrero, FJ 2 a)].

a) 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 el art. 31.1 CE, cuyas determinaciones debemos tener en cuenta aquí. 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» (STC 159/1997, de 2 de octubre, FJ 3, comillas y citas interiores suprimidas).

b) Como 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» (por todas, 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» [entre otras, SSTC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6, y 20/2022, FJ 2 c)].

B) Por lo que se refiere a la discriminación por razón de residencia y sus efectos sobre la libre circulación en territorio nacional, es conveniente recordar que este tribunal ha señalado que la unidad de mercado es un espacio en el que (i) se encuentran garantizadas la libre circulación de personas y bienes y (ii) las condiciones esenciales de ejercicio de la actividad económica son iguales. Para su consecución, la Constitución ha establecido unas garantías, denominadas estructurales, que suponen un límite en sí a la diversidad regulatoria de las comunidades autónomas en el ejercicio de sus competencias, como son, entre otras, la reserva competencial al Estado de ámbitos materiales concretos de manera exclusiva y excluyente (por ejemplo, en el art. 149.1.6, 7, 8 y 9 CE) o los principios del art. 139.2 CE «[n]inguna 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». Adicionalmente, cuando las referidas garantías estructurales se demuestren insuficientes para imponer los rasgos del mercado único, el Estado podrá, si así lo decide, intervenir normativamente ejerciendo sus competencias de los arts. 149.1.1 y 13 CE, con el objetivo de promover dichos rasgos [por todas, SSTC 79/2017, de 22 de junio, FJ 2 a), o 152/2020, de 22 de octubre, FJ 4 B)].

a) Sobre el diferente propósito de los arts. 38 y 139.2 CE y el diferente escrutinio al que someten a las actuaciones de los poderes públicos, tuvo ocasión de pronunciarse este tribunal en la STC 111/2017, de 5 de octubre, cuyo FJ 4 a) debe darse por reproducido. Interesa resaltar aquí solo dos premisas fundamentales: (i) «el art. 139.2 CE asegura la libre circulación de mercancías y personas en todo el territorio español. Proscribe con ello las regulaciones o medidas de signo proteccionista; esto es, las que dificulten injustificadamente en un territorio la comercialización de productos de otras zonas o el ejercicio de actividades empresariales por parte de personas procedentes de otros lugares», y (ii) no toda medida que en la práctica produzca efectos restrictivos más onerosos, de hecho o de derecho, sobre las personas o bienes provenientes de fuera contradice necesariamente el art. 139.2 CE: «únicamente lo hará cuando persiga de forma intencionada la finalidad de obstaculizar la libre circulación o genere consecuencias objetivas que impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que pretenda la medida adoptada» (STC 66/1991, de 22 de marzo, FJ 2, que cita la STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2) [en este sentido, por todas, SSTC 111/2017, de 5 de octubre, FJ 4 a); 7/2018, de 25 de enero, FJ 8, y 68/2021, de 18 de marzo, FJ 6 G)].

b) Siendo los arts. 157.2 CE «[l]as Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias [...] que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios» y 9 c) LOFCA «[l]as Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta ley, los siguientes principios: [...] c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales» una especificación del art. 139.2 CE en el ámbito tributario, les es extrapolable la doctrina constitucional anteriormente expuesta, por lo que, en virtud de los referidos preceptos, quedaría prohibido el establecimiento autonómico de medidas tributarias proteccionistas. En este sentido, producirán un obstáculo a la libre circulación de personas y bienes contrario a los arts. 157.2 CE y 9 c) LOFCA aquellas diferencias tributarias de trato, de hecho o de derecho, que establezcan las comunidades autónomas entre residentes y no residentes sin justificación suficiente (STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 9, con cita en la STC 210/2012, FJ 9) o que, teniendo un fin constitucionalmente lícito, sean desproporcionadas respecto de este (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 5; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4, y 210/2012, FJ 9).

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 STJUE de 25 de febrero de 2021, asunto Novo Banco, S. A., c. Junta de Andalucía, asunto C-712/19, 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» (§ 21). Ante la «diferencia de trato» entre situaciones «comparables» que establecía la deducción fiscal examinada, el Tribunal de Justicia analizó 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» (§ 27), lo que le condujo a declarar la deducción andaluza incompatible con la libertad de establecimiento (§ 28).

4. Enjuiciamiento: estimación de la cuestión de inconstitucionalidad.

a) De acuerdo con la doctrina sintetizada en el fundamento jurídico anterior, debemos comenzar analizando si las sociedades de garantía recíproca que realizan las operaciones a que se refiere el art. 15.6 del Decreto Legislativo 1/2011 y están domiciliadas en Galicia se hallan en una situación comparable a la aquellas que, con idéntica actividad, no tienen su domicilio social en dicha comunidad.

La respuesta ha de ser afirmativa, ya que tanto unas como otras conceden avales (u otras garantías personales) a empresas que, como «contragarantía», constituyen a su favor un derecho real de garantía –habitualmente una hipoteca de máximo– inscribible en un registro ubicado en Galicia. Ambos tipos de sociedades –domiciliadas en o fuera de Galicia– prestan el mismo servicio de aval y, en contrapartida, adquieren un derecho real de garantía. El criterio del domicilio social, que recoge el inciso discutido, no guarda relación alguna con la capacidad de pago sometida a gravamen en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, que es la adquisición en documento notarial de un derecho real de garantía sobre un bien sito en Galicia.

b) A continuación, hemos de preguntarnos si existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de las situaciones comparables descritas. Al respecto, ni el vigente Decreto Legislativo 1/2011 ni la Ley 16/2008, que por primera vez introdujo el tipo reducido para las sociedades de garantía recíproca en el ordenamiento gallego, aclaran nada sobre la justificación de la medida. En el preámbulo de esta última norma tan solo se afirma que «se modifica el tipo de gravamen de los documentos notariales que formalicen la constitución y cancelación de derechos de garantía para determinados sujetos pasivos», sin mayor explicación.

Por su parte, tanto la Xunta como el Parlamento de Galicia justifican la medida en la necesidad de apoyar al tejido empresarial gallego y fomentar el desarrollo económico regional. Aducen que, al incentivar la domiciliación de sociedades de garantía recíproca en Galicia, se asegura que su actividad beneficie principalmente a ese territorio.

Ninguno de estos argumentos puede acogerse. Sobre el apoyo al tejido empresarial gallego y el fomento del desarrollo económico regional, no se vislumbra qué incidencia puede tener que el lugar de domiciliación de la sociedad de garantía recíproca que presta avales a las pequeñas y medianas empresas de Galicia radique en esta comunidad. Lo relevante para las empresas es recibir la asistencia financiera que le presta la sociedad de garantía recíproca, que puede actuar a distancia o por medio de sucursales sitas en Galicia, aunque su domicilio social no radique en dicha comunidad, como es el caso de la recurrente en el proceso *a quo*. Según afirmaba la STJUE de 25 de febrero de 2021, *Novo Banco*, asunto C-712/19, citada anteriormente, «la sola presencia del domicilio social en un territorio determinado no contribuye a que se presten servicios financieros de proximidad en dicho territorio» (§ 27). Por tanto, el requisito de domiciliación exigido para aplicar el tipo reducido no guarda relación alguna con los objetivos invocados.

En cuanto al propósito de incentivar la domiciliación de sociedades de garantía recíproca en Galicia, implica reconocer de forma expresa 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», como subraya la STC 20/2022, FJ 4 b).

En dicha STC 20/2022, el Tribunal examinó el trato favorable que supone la deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto sobre los depósitos de clientes de entidades de crédito, solo para las entidades con domicilio social en la Comunidad de Canarias –supuesto muy similar al que aquí

enjuiciamos—, y concluyó que carecía de una justificación objetiva y legítima y que se establecía solo con base en el elemento territorial de la residencia, lo que infringía el principio de igualdad ante la ley tributaria de los arts. 14 y 31.1 CE y la prohibición de que las comunidades autónomas adopten medidas que afecten a la libertad de circulación y de establecimiento de personas y bienes que se establece en los arts. 139.2 y 157.2 CE, y 9 c) LOFCA.

Como señala la STC 60/2015, FJ 5, «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», que es lo que aquí sucede. Según hemos recordado en el anterior fundamento jurídico, los arts. 139.2 y 157.2 CE, y 9 c) LOFCA proscriben las regulaciones de signo proteccionista, en tanto otorgan un mejor trato fiscal a los operadores domiciliados en la comunidad autónoma que a los foráneos [STC 125/2021, FJ 5 B)] que es justamente lo que hace la norma gallega objeto de este proceso.

c) Por último, la medida controvertida tampoco puede ampararse en la potestad tributaria autonómica pues «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» [STC 60/2015, FJ 5, 52/2018, FJ 3, y 20/2022, FJ 4 b)].

En suma, al circunscribir la aplicación del tipo de gravamen reducido de la modalidad actos jurídicos documentados a las sociedades de garantía recíproca con domicilio social en Galicia, se introduce un factor de diferenciación carente de justificación en un interés constitucional prevalente y protegible, lo que determina, sin necesidad de proseguir con el juicio de proporcionalidad, que se infrinja el principio de igualdad ante la ley tributaria de los arts. 14 y 31.1 CE y la prohibición de que las comunidades autónomas adopten medidas que afecten a la libertad de circulación y de establecimiento de personas y bienes que se establece en los arts. 139.2 y 157.2 CE y 9 c) LOFCA. No desdice la conclusión anterior, como pretende el Parlamento de Galicia, que otras comunidades autónomas hayan establecido reglas análogas a la aquí enjuiciada, lo que resulta ajeno al presente proceso.

Por todo lo expuesto, procede estimar la presente cuestión de inconstitucionalidad y declarar la inconstitucionalidad y nulidad del inciso «con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia» del art. 15.6 del Decreto Legislativo 1/2011.

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 de inconstitucionalidad y, en su virtud, declarar la inconstitucionalidad y nulidad del inciso «con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia» del art. 15.6 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

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

Dada en Madrid, a veinticinco de febrero de dos mil veintiséis.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Ricardo Enríquez Sancho.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—María Luisa Segoviano Astaburuaga.—César Tolosa Tribiño.—Juan Carlos Campo Moreno.—Laura Díez Bueso.—José María Macías Castaño.—Firmado y rubricado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Boletín Oficial del Estado.

Síguenos en...

