

**El TS revisa su doctrina y declara que la deducción de 200.000 euros en la cuota íntegra del Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Andalucía debe aplicarse a todos los establecimientos de crédito, sin distinción por domicilio**

**Se plantea ante la Sala si resulta contrario al principio de igualdad y no discriminación el art. 6, punto 7, apartado 2 a) de la Ley 11/2010, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y la sostenibilidad, que establece una deducción de 200.000 euros en la cuota íntegra del Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Andalucía -IDECA-, para las entidades que tengan su domicilio social en la Comunidad Autónoma.**

Declara el Tribunal que, conforme a lo establecido por el TC, el precepto cuestionado genera discriminación, debiendo ser aplicada dicha deducción a todas las entidades bancarias afectadas por el tributo que así lo hayan solicitado en tiempo y forma, con independencia de dónde tengan su domicilio social. Además, el TJUE ha considerado que la libertad de establecimiento se opone a una deducción de 200.000 euros en favor de las entidades de crédito cuyo domicilio fiscal se encuentre en Andalucía. Por otro lado, el Impuesto no resulta contrario al principio de capacidad económica, ya que la manifestación de riqueza gravable es el conjunto de depósitos como elemento del pasivo de la entidad, susceptible de generar riqueza porque se destina a la realización de la actividad esencial de las entidades de crédito.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 13/06/2024

N.º de Recurso: 8815/2022

N.º de Resolución: 1049/2024

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

Tipo de Resolución: Sentencia

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sentencia núm. 1.049/2024**

En Madrid, a 13 de junio de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 8815/2022, interpuesto por la procuradora doña Remedios Merino Escalera, en representación de la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, SA, contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso núm. 287/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la JUNTA DE ANDALUCÍA, representada por Letrada de su Servicio Jurídico.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 29 de septiembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, que desestimó el recurso núm. 287/2020 interpuesto contra la resolución de la Junta Superior de Hacienda de la Consejería de Hacienda, Industria y Energía de la Junta de Andalucía de 15 de abril de 2020, asimismo, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la resolución de 29 de enero de 2018 de la Jefatura del Departamento de Aplicación de los Tributos de la Agencia Tributaria de Andalucía por la que se denegó la rectificación de las autoliquidaciones presentadas en concepto de Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía, ejercicio 2012.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que, desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución que se dice en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la confirmamos en su integridad. Condena en costas en los términos expresados".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Remedios Merino Escalera, en representación de la mercantil Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El principio de capacidad económica previsto en los artículos 2.2.c) y 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 31.1 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978) ["CE"].

(ii) El principio de igualdad y no discriminación entre españoles contenido en los artículos 14 y 31.1 CE y en el artículo 2.1.a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre) ["LOFCA"].

(iii) Los artículos 9.3, 24 y 106 de la CE en relación con la aplicación del principio de unidad de doctrina en la aplicación de la ley mediante la remisión en bloque a lo resuelto en una sentencia previa.

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "[e]n relación con la primera cuestión, la sentencia de instancia no considera contrario al principio de capacidad económica la exigencia del IDECA a un contribuyente que demuestra que la capacidad económica que se le presupone por la mera tenencia de depósitos es inexistente, pues no ha obtenido beneficios de explotación sino pérdidas. [...] En relación con la segunda cuestión, la sentencia del TSJ de Andalucía se remite a lo establecido por el TJUE e interpretado por el TS y la consecuencia práctica es la no aplicación de la deducción a ningún contribuyente. Sin embargo, si [...] hubiese interpretado correctamente el principio de igualdad y no discriminación y considerado que lo inconstitucional es el inciso "cuando el domicilio social de la

entidad se encuentre en Andalucía" habría declarado la aplicación de la deducción a mi representada, acorde con la doctrina constitucional antes citada. En relación con la tercera cuestión, si la STSJ de Andalucía hubiera verificado las diferencias entre los dos litigios no hubiera extrapolado al presente caso su sentencia anterior al haber apreciado diferencias fácticas y jurídicas relevantes entre uno y otro recurso".

2. La Sala de instancia, por auto de 1 de diciembre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la representación procesal de la mercantil Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, SA, como parte recurrente, y de otro, la Letrada de la Junta de Andalucía, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 28 de junio de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Esclarecer si resulta contrario al principio de capacidad económica un impuesto, como el examinado, que, gravando la tenencia de depósitos en entidades de crédito, determina la base imponible mediante un cálculo que impide probar la inexistencia de beneficios de explotación derivadas de dichos depósitos.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 31.1 de la Constitución Española.

3.2. Los artículos 2.2.c) y 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. La procuradora doña Remedios Merino Escalera, en la representación ya acreditada del Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. (en adelante, BBVA), interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 15 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras analizar los hechos relevantes del presente procedimiento, alega que en el ejercicio 2012 la tenencia de depósitos de clientes no generó a la entidad BBVA rendimientos positivos sino pérdidas, tanto en Andalucía como en el conjunto del territorio nacional. Esta situación fue generalizada como consecuencia de la crisis financiera internacional que afectó al sector.

Describe que el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito de Andalucía (en adelante, IDECA) se encuentra regulado en el artículo sexto de la Ley del Parlamento de Andalucía 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (en adelante, LIDECA). El hecho imponible lo constituye la tenencia de depósitos de clientes que comporten obligación de restitución, los sujetos pasivos a título de contribuyentes (apartado 5) son las entidades de crédito definidas en el art.

1 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 26 de junio, sobre adaptación del derecho vigente en materia de Entidades de crédito al de las Comunidades Europeas, por los depósitos de clientes de la sede central u oficinas que estén situadas en Andalucía, y la base imponible es el resultado de promediar aritméticamente el saldo final de depósitos de cada trimestre natural del período impositivo que, en virtud del apartado 8, es el año natural. Sobre el citado importe se aplica un tipo impositivo progresivo (a mayor volumen de depósitos más elevado es el tipo) que oscila entre el 0,3 y el 0,5 por ciento (apartado 7).

Sostiene que este impuesto infringe el artículo 31.1 de la CE, que establece el principio de capacidad económica y prohíbe cualquier efecto confiscatorio en la exigibilidad de un tributo en relación con el art. 2.2.c) y 3.1 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Denuncia que la capacidad económica no puede ser la mera tenencia de depósitos. Defiende que la tenencia de depósitos no es más que el volumen de deudas que tiene la entidad frente a terceros, por lo que verdaderamente estaría gravando el IDECA serían las deudas de dichas entidades, esto es la mera tenencia de deuda per se, que no pone de manifiesto capacidad alguna. Parte del concepto de depósito como un contrato en el que los clientes o depositantes consiguen que, a cambio del mantenimiento de ciertos recursos monetarios inmovilizados en un periodo determinado, la entidad financiera les reporte una rentabilidad fija o variable. Añade que los depósitos exigen a la entidad hacer frente a unos costes directos e indirectos.

A raíz de lo anterior, considera que nos encontramos ante una situación incoherente, pues si los depósitos son deudas de la entidad bancaria y lo que grava el IDECA es per se y exclusivamente la tenencia de depósitos, el tributo controvertido estaría gravando al deudor por la tenencia de deuda, y ello es la antítesis de gravar una manifestación de capacidad económica, máximo cuando la tenencia de dicha deuda en el periodo analizado no genera rendimientos sino elevadas pérdidas.

Afirma que "[...] si se entiende que el IDECA grava la mera tenencia de los fondos, necesariamente habrá de concluirse que la pretendida existencia de riqueza es inexistente, por lo que, a juicio de esta parte, la aplicación del IDECA resultaría inconstitucional al vulnerar el principio de capacidad económica".

Niega que se pueda equiparar el depósito con el derecho de propiedad sobre un inmueble o un vehículo, pues impuestos tales como el impuesto sobre bienes inmuebles o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica gravan activos, mientras que los depósitos son pasivos u obligaciones para las entidades bancarias.

Insiste en que la base imponible del IDECA es el importe consignado en una cuenta del grupo 4, es decir, una cuenta del pasivo del balance del banco.

Asimismo, afirma que el sustrato económico que pretende gravar el IDECA es una manifestación de riqueza potencial, es decir, la capacidad de la entidad financiera de generar beneficios a partir de la utilización de depósitos. Los preceptos cuestionados "fingen", sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido depositarios de un depósito durante un año se revela, en todo caso, la obtención de un rendimiento y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente "de acuerdo con su capacidad económica" ( art. 31.1 CE). Así las cosas, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un rendimiento susceptible de gravamen, por el solo hecho de haber sido depositario, ignora aquellos supuestos en los que no se haya producido ningún rendimiento e incluso, aquellos otros en que la existencia de tales depósitos ha producido pérdidas. En este caso, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE.

Considera extrapolables las conclusiones de la STC 26/2017, de 16 de febrero, por la que se declara la inconstitucionalidad parcial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Según el Tribunal Constitucional, la posibilidad de establecer tributos que graven una riqueza potencial con base en una serie de parámetros objetivos tiene un límite claro, cual es la capacidad económica real del contribuyente, de modo que una vez que se ha demostrado que el beneficio

potencial gravado no existe, no cabe exigir el tributo en cuestión por infracción del principio de capacidad económica.

Adicionalmente, entiende que se produce la infracción del principio de no confiscatoriedad - art. 31.1, in fine CE -, dado que en el presente supuesto se pretende hacer tributar por un importe superior a 50 millones de euros, cuando se han producido pérdidas de explotación derivadas de la tenencia de depósitos por más de 151 millones en Andalucía y por más de 1840 millones a nivel nacional.

Considera procedente que se aplique la doctrina constitucional sentada por la STC 26/2017, a propósito del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana "[...] de forma que la normativa del IDECA ha de interpretarse en el sentido de que la Administración autonómica no puede exigir el tributo cuando conste acreditado que la tenencia de depósitos de clientes no ha generado rendimientos positivos a la entidad bancaria depositaria. Consideramos que esta es una interpretación del IDECA que se entendería ajustada a la Constitución y que permite que no fuera necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad".

Por el contrario, si el Tribunal "[...] considera que, tal como está regulado el IDECA no cabe una interpretación de dicha normativa acorde con los preceptos constitucionales analizados en este escrito, procederá que por la Sala se plantee la oportuna cuestión de inconstitucionalidad al amparo de lo establecido en el artículo 163 CE".

Subsidiariamente, aduce la infracción del principio de igualdad y no discriminación ( arts. 14 y 31.1 CE y art. 2.1.A) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas - LOFCA-).

Señala que, si bien en el escrito de preparación de casación denunciaba la infracción del principio de igualdad y no discriminación por el art. 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, del Parlamento de Andalucía de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, que establece una deducción de 200.000 € en la cuota íntegra cuya aplicación se limita solamente a las entidades financieras con domicilio social en Andalucía, y si bien el auto de admisión consideró innecesario pronunciarse sobre dicha cuestión, sin embargo, interesa de conformidad con la doctrina contenida en el acuerdo no jurisdiccional del Pleno de esta Sala de 3 de noviembre de 2021, la resolución de la controversia suscitada.

Afirma que, en relación con la Ley 4/2012 del IDEC de Canarias, que permite una deducción del 50% de la cuota íntegra del impuesto canario a aquellas entidades cuyo domicilio social se encontrara en dicha comunidad autónoma, la STC de fecha 9 de febrero de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:20) posteriormente confirmado por sentencias de 5 de abril de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:55) y de 9 de mayo de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:60), ha declarado que este beneficio fiscal ha de aplicarse a todas las entidades de crédito que operen en dicha comunidad autónoma. Sin embargo, en relación con el IDECA "[...] ese TS en su sentencia de 15 de junio de 2021 ( ECLI:ES:TS:2021:2565), anterior a conocerse la doctrina constitucional, al trasladar al caso concreto la declaración de la vulneración del principio de no discriminación decretada por la sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2021 en relación con el precepto que regulaba dicha deducción fiscal, declaró la inaplicación de la mencionada deducción en su integridad a todas las entidades de crédito, esgrimiendo que " ninguna de las entidades de crédito se verían beneficiadas, pero nunca se traduciría en la extensión automática de dicha deducción a otros sujetos pasivos", por lo que, dado que la solución adoptada por el TC en su sentencia núm.

55/2022, de 5 de abril, es posterior a la del TS, considera que "[...] ese Alto Tribunal debería revisar su doctrina sobre la cuestión para adaptarla al más reciente criterio del TC, en la medida en que la doctrina constitucional tiene eficacia erga omnes, obligando a adecuar sus resoluciones a la interpretación de las normas realizadas por dicho Tribunal, tal y como indica el artículo 5.1 de la LOPJ".

Deduce las siguientes pretensiones:

"[...] En relación con la primera cuestión objeto del recurso de casación solicitamos que se establezca jurisprudencia en el sentido de que vulnera el principio de capacidad económica y no confiscatoriedad, reconocido en los arts. 2.2.c) LGT y 31.1 CE, un impuesto como el IDECA que, gravando la tenencia de depósitos en entidades de crédito, determina la base imponible mediante un cálculo que impide probar la existencia de beneficios de explotación derivados de dichos depósitos. Y en su defecto, plantee cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con el artículo sexto de la Ley del Parlamento de Andalucía 11/2010 reseñada anteriormente.

En relación con la segunda cuestión, se establezca jurisprudencia en el sentido que la declaración de vulneración del derecho a la igualdad de trato y no discriminación del art. 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre del Parlamento de Andalucía ha de comportar el reconocimiento de la aplicación de dicha deducción a todas las entidades financieras sujetas al impuesto que así lo hayan solicitado en tiempo y forma.

Partiendo de lo anterior, procedería casar la sentencia de instancia y entrando a resolver sobre las cuestiones planteadas en la instancia estimar el recurso contencioso administrativo de instancia y acordar la procedencia de la solicitud de rectificación de autoliquidación instada por mi representada, en concepto de IDECA del ejercicio 2012, declarando que no procede pago alguno por este concepto en ese ejercicio o, subsidiariamente, declarar la procedencia de aplicar a mi representada la deducción prevista en el artículo art. 6, punto 7, apartado 2.a) de Ley del IDEC habida cuenta de la inconstitucionalidad del inciso que limitaba esta deducción solo a las entidades financieras con domicilio en Andalucía".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que, estimando el recurso de casación, case y anule la sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, estime la solicitud de rectificación de autoliquidación instada por mi representada, en concepto de IDECA del ejercicio 2012, declarando que no procede pago alguno por este concepto en ese ejercicio y que, subsidiariamente, declare la procedencia de aplicar a mi representada la deducción prevista en el artículo art. 6, punto 7, apartado 2.a) de Ley del IDEC habida cuenta de la inconstitucionalidad del inciso que limitaba esta deducción solo a las entidades financieras con domicilio en Andalucía".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La Letrada de la Junta de Andalucía, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 7 de noviembre de 2023.

Tras referir los antecedentes del recurso y hacer mención a la regulación del impuesto, pone de relieve el pronunciamiento del Tribunal Constitucional ["TC"] que analiza la constitucionalidad del IDEC de Extremadura.

Esta STC núm. 210/2012, de 14 de noviembre, desestimó explícitamente las alegaciones sobre el principio de capacidad económica, descartando que el mismo haya sido infringido.

Recuerda que posteriormente, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, creó este impuesto con ámbito estatal.

Advierte que la recurrente parte de una premisa errónea. En el presente impuesto no se grava una actividad económica y su resultado, sino la propia captación de fondos, lo que resulta compatible con el principio de capacidad económica consagrada en el artículo 31 CE. Señala que la STC ya ha aclarado explícitamente cuál es la capacidad económica que se pone de manifiesto en el impuesto recurrido. Por tanto, los argumentos del recurso, relativos a la naturaleza de los depósitos como deudas e,

incluso, a la existencia de pérdidas económicas en el ejercicio 2012, carecen de relevancia en orden a la cuestión que aquí se dirime ya que, en esencia, responden a una pretendida equiparación entre el IDECA y el Impuesto de Sociedades, lo que ha sido ya descartado por esta Sala en su STS de 15 de junio de 2021 (rec. 3082/17 y rec. 105/2018) citada en el Auto de admisión, en la que, analizando la eventual vulneración del artículo 6.2 LOFCA, aborda la distinta naturaleza y eficacia de los hechos imponible de los impuestos en liza, lo que evidencia nuevamente la improcedencia del planteamiento realizado en el recurso de casación.

Asimismo, destaca que los razonamientos del Tribunal Supremo, así como los contenidos en la STC 210/2012, no resultan enervados por las SSTC invocadas de adverso en relación a la jurisprudencia sobre plusvalía municipal, ya que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos.

En efecto, en los supuestos analizados en las sentencias citadas en el escrito de interposición ( STC n.º 26/2017, de 16 de febrero; 59/2017, de 11 de mayo y 182/21, de 26 de octubre) el Alto Tribunal se pronuncia sobre la constitucionalidad de un impuesto distinto al que aquí nos ocupa; en concreto, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) y las consideraciones que realizan tales sentencias han de contextualizarse en relación con dicho tributo.

En consecuencia, es patente la falta de paralelismo entre el IIVTNU y el IDECA en la medida en que el primero grava el incremento de valor, y el segundo el " paso previo" a la ganancia (en palabras de la STS 15 de junio de 2021). Por ello, si bien en el primer caso, la cuota tributaria debe reflejar la ganancia efectivamente obtenida;

en el segundo caso, ni la base imponible ni la cuota final resultante están integradas por las supuestas "ganancias" (o beneficio empresarial del ejercicio) ya que el hecho imponible es totalmente distinto y, como hemos repetido, está integrado por la mera acumulación de pasivo que es el "paso previo" o momento anterior a la realización de las operaciones bancarias que generan esos beneficios o pérdidas.

Concluye que la respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión "[...] solo puede ser negativa pues el propio planteamiento de la cuestión ya advierte que lo gravado por el impuesto en cuestión no es sino la "tenencia de depósitos" y no la obtención de beneficios con los mismos".

Sostiene que el pronunciamiento del TC sobre el IDEC creado por la Ley extremeña "[...] impediría de plano una eventual e hipotética estimación del recurso por vía interpretativa, ya que para estimar el presente recurso de casación habría de realizarse un juicio sobre la constitucionalidad de la norma diametralmente opuesto al ya realizado por el máximo intérprete de la Constitución".

Por último, en relación con la cuestión planteada con carácter subsidiario, consistente en la aducida infracción del principio de igualdad y no discriminación por el art. 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, del Parlamento de Andalucía de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, que establece una deducción de 200.000 € en la cuota íntegra cuya aplicación se limita a las entidades financieras con domicilio social en Andalucía, señala que dicha cuestión fue inadmitida por carencia de interés casacional, de modo que aunque la recurrente puede extender su escrito de interposición más allá de la cuestión admitida en el recurso de casación, no por ello se enerva la causa que ha impedido la admisión de esta cuestión, máxime cuando se trata de jurisprudencia consolidada en diversas providencias de inadmisión sobre el mismo extremo.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que estime el recurso de casación, confirmando la sentencia impugnada".

QUINTO.Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 20 de noviembre de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 22 de febrero de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 28 de mayo de 2024, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 11 de junio siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en esclarecer si resulta contrario al principio de capacidad económica un impuesto, como el examinado, que, gravando la tenencia de depósitos en entidades de crédito, determina la base imponible mediante un cálculo que impide probar la inexistencia de beneficios de explotación derivados de dichos depósitos.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

### 2.1. Autoliquidaciones del impuesto.

Con fecha 24 de julio de 2013, la entidad BBVA presentó declaración-liquidación del Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Andalucía ["IDECA"], correspondiente al ejercicio 2012, de la que resultaba una cuota líquida de 48.923.630,89 euros.

Por su parte, el 1 de agosto de 2013, la entidad Catalunya Banc, S.A. (posteriormente absorbida por BBVA) presentó la correspondiente declaración-liquidación del mismo impuesto y ejercicio con una cuota líquida de 1.359.612,00 euros.

### 2.2. Solicitud de rectificación de las autoliquidaciones.

Con fecha 28 de julio de 2017, el BBVA presentó escrito ante la Agencia Tributaria de Andalucía en virtud del cual solicitó la rectificación de las citadas declaraciones-liquidaciones por entender que la ley reguladora del impuesto [Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA núm. 243, de 15/12/2010 y BOE núm. 314, de 27/12/2010), en adelante LIDECA], vulneraba los principios de capacidad económica, no confiscatoriedad e igualdad.

El 29 de enero de 2018, el Departamento de Aplicación de los Tributos de la Agencia Tributaria de Andalucía dictó resolución por la que se acordó la improcedencia de la rectificación pretendida por la obligada tributaria.

### 2.3. Reclamación económico-administrativa.

Disconforme con la anterior resolución, BBVA formuló reclamación económico-administrativa en la que, esencialmente, reiteró las alegaciones ya realizadas anteriormente, y que fue desestimada mediante resolución de la Junta Superior de Hacienda de la Junta de Andalucía de fecha 15 de abril de 2020.

### 2.4. Recurso contencioso-administrativo.

Contra la citada resolución de la Junta Superior de Hacienda de Andalucía, se interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 287/2020 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla,

que fue finalmente desestimado mediante sentencia de 29 de septiembre de 2022, que es objeto del actual recurso de casación.

En lo que a este recurso interesa, la sentencia analiza, en el FJ Cuarto, la alegación relativa a la vulneración del principio de capacidad económica por supuestas pérdidas generadas por depósitos en Andalucía y, a tal efecto, trae a colación la doctrina fijada en diversas sentencias previas de la misma Sala y Sección. Asimismo, analiza la doctrina fijada en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, en relación con el IDEC de Extremadura, que considera extensible al IDECA.

En síntesis, concluye que el impuesto contempla la tenencia del depósito y estima que el depósito ya constituido, aun cuando forme parte del balance del pasivo de las entidades, es susceptible de generar ingresos. Razona que el hecho imponible del impuesto es la captación de fondos que comporte la obligación de restitución, no grava la actividad empresarial y su resultado. En definitiva, no es un impuesto sobre el resultado de una actividad económica, de ahí que la ganancia o la pérdida sea realmente irrelevante para la tributación.

En concreto, declara en el FJ Cuarto lo siguiente:

"[...] Respecto del alegato atinente a la vulneración del principio de capacidad económica por supuestas pérdidas generadas por depósitos en Andalucía, debe recordarse que esta Sala y Sección lleva pronunciándose reiteradamente sobre la inexistencia de vulnerabilidad del principio de capacidad económica del impuesto.

Concretamente en sentencias de 13 de febrero de 2014 (recurso 271/2013), 21 de diciembre de 2017 (recurso 931/2015), 15 de septiembre de 2016, (recurso 882/15), 5 de enero de 2017 (recurso 340/2015), tomando como referencia los fundamentos jurídicos de la primera sentencia citada se expresaba:

"CUARTO.- No está de más recordar la doctrina constitucional sobre la capacidad impositiva de las Comunidades Autónomas y al respecto se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, en sentencia 210/2012, de 14 de noviembre, que declara la constitucionalidad del impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito, que grava la captación por las entidades de crédito de fondos de terceros con obligación de restituirlos. Dice la sentencia: "El reconocimiento a las Comunidades Autónomas de la competencia para establecer tributos o "poder tributario" se contiene en la letra b) del apartado 1.º del art. 157 CE, precepto que en su apartado tercero expresamente remite a los límites contenidos en una ley orgánica. De acuerdo con nuestra jurisprudencia, los límites contenidos en la LOFCA reflejan que la competencia autonómica para establecer tributos ex novo no se configura constitucionalmente en términos absolutos, sino que se encuentra sujeta a los límites establecidos en las leyes del Estado a que se refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE art.133.2 art.157.3 (por todas, STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4 ). El poder tributario de las Comunidades Autónomas puede así ser delimitado por el Estado, salvaguardando en todo caso su propia existencia de manera que no se produzca un vaciamiento de la competencia, pues como afirmamos tempranamente "ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria" ( SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3 ). A partir de lo anterior, debemos recordar, como ya afirmamos en la STC 37/1987, de 26 de marzo, en relación con el art. 6.2 LOFCA, que este precepto "no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría (...) a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos (FJ 14)". Una vez expresado lo anterior, interesa destacar que la capacidad económica que grava el impuesto es real y sobre ello se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso Administrativo de Málaga en sentencias de 9 de julio de 2012 y 18 de marzo de 2013, en

las que se afirma que el impuesto contempla la tenencia del depósito, el depósito ya constituido y formando parte del balance del pasivo de las entidades y es evidente que los depósitos captados por las entidades bancarias como elementos del pasivo son susceptibles de generar ingresos. Las referidas sentencias hacen hincapié en considerar que el impuesto grava el depósito no el hecho de su constitución o su reintegro.

QUINTO.- Por su parte la sentencia del Tribunal Constitucional 210/2012, de 14 de noviembre, que declara la constitucionalidad del impuesto extremeño, homónimo del que es objeto de las presentes actuaciones, realiza las siguientes consideraciones: "En efecto, y frente a la definición que se hace en la LIDEC del hecho imponible, los elementos de cuantificación del tributo permiten concluir que el objeto del gravamen no es la actividad bancaria de captación en sí misma considerada, sino únicamente uno de sus resultados (el pasivo acumulado por la captación de depósitos). En consecuencia, el IDEC no recae sobre la realización de transacciones económicas, sino que grava el rendimiento que potencialmente se le presupone a los depósitos captados por las entidades bancarias, como elemento del pasivo susceptible de generar ingresos. Como se ha examinado en los anteriores fundamentos jurídicos, el IDEC es un impuesto directo que grava la capacidad económica puesta de manifiesto por los depósitos bancarios que radiquen en las sucursales de las entidades bancarias situadas en la Comunidad Autónoma de Extremadura. Con esta finalidad, la LIDEC delimita la aplicación del tributo en función de la ubicación de los contribuyentes, al definir como sujetos pasivos del impuesto a las entidades de crédito, aunque sólo "por los fondos captados por su casa central y sus sucursales que estén situadas en territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura" (art. 25 5.1 LIDEC). Finalmente, como también ha quedado expuesto, el objeto de gravamen no lo constituye transacción alguna, sino más bien la consecuencia de la misma, esto es, la acumulación de depósitos por una entidad, contabilizados en la correspondiente cuenta (art. 6 LIDEC)". Toda la doctrina anterior es atribuible al impuesto andaluz, por lo que no puede dudarse de que la capacidad económica que grava es constatable en el sector bancario sobre el que recae el impuesto. La seguridad jurídica no se vulnera por el impuesto, pues el art. 6 de la Ley 11/2010, regula con precisión los elementos integrantes del impuesto, como son el hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, deducciones, período impositivo, devengo, asimismo se establecen reglas de cálculo de los pagos a cuenta.

SEXTO.- No son procedentes las alegaciones atinentes a la infracción del principio de proporcionalidad y no confiscatoriedad, pues el principio de proporcionalidad no sufre porque el impuesto contemple la obligación de realizar un pago a cuenta en el mes de julio de cada ejercicio, estableciéndose la regla de cálculo para su obtención, concretamente la multiplicación por 0,001 la base imponible del ejercicio anterior, determinada conforme a lo establecido en el art. 6.6. que expresa: la cuota tributaria resultante de la autoliquidación se obtendrá como resultado de adicionar a la cuota diferencial el pago a cuenta correspondiente al ejercicio en curso. Si el resultado es negativo, dará derecho a la devolución en la forma que establece el apartado 11 del mismo precepto. Como se sostiene en el escrito de contestación a la demanda, la tesis de la demanda no resulta admisible, en la medida en que se refiere a un ejercicio concreto y ello no puede justificar la vulneración del indicado principio, máxime cuando el resultado final de la cuota puede ser negativo o positivo, pues cabe la posibilidad de que la cuota resulte a pagar. A mayor abundamiento el art. 6.11 garantiza la proporcionalidad, pues está previsto que transcurrido el plazo de seis meses siguientes al término del plazo para la presentación del impuesto, sin haberse ordenado el pago de la devolución, si procede, por causa no imputable al solicitante, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma previstas en los art. 26.6 y 31 de la Ley 58/2003. La línea expuesta es determinante a su vez de que no pueda considerarse el impuesto confiscatorio, pues es evidente que no se priva al sujeto pasivo de su propiedad, ni que el impuesto agote la riqueza imponible".

La doctrina expuesta es acorde con la tesis de la Administración demandada referente a que el hecho imponible del impuesto es la captación de fondos que comporte la obligación de restitución. No grava la actividad empresarial y su resultado. No es un impuesto sobre el resultado de una actividad económica, de ahí, que la ganancia o la pérdida sea irrelevante para la tributación".

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, a efectos de este recurso será preciso tener en consideración el artículo 31.1 de la Constitución ["CE"], así como los artículos 2.2.c) y 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

El artículo 31.1 de la CE establece:

"1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio." Por su parte, los artículos 2.2.c) y 3.1 de la LGT señalan:

"Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.

[...] 2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

[...] c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. [...]. TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Precedentes jurisprudenciales.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión controvertida en el presente recurso se centra en esclarecer si resulta contrario al principio de capacidad económica un impuesto, como el examinado, que, gravando la tenencia de depósitos en entidades de crédito, determina la base imponible mediante un cálculo que impide probar la inexistencia de beneficios de explotación derivadas de dichos depósitos.

Tal y como expone el auto de admisión, el debate en la instancia ha versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, en particular, la Ley del Parlamento de Andalucía 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, cuyo artículo sexto estableció el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito en Andalucía (IDECA), aduciendo la parte recurrente la disconformidad del impuesto en relación con el principio de capacidad económica.

2. Sobre el impuesto hoy controvertido, la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de pronunciarse en las SSTS de 15 de junio de 2021 (rec. 3082/2017, ECLI:ES:TS:2021:2574 y rec. 1305/2018, ECLI:ES:TS:2021:2565). En los recursos cit. las cuestiones de interés casacional planteadas eran las siguientes:

"Primera. Determinar si los artículos 49, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que garantizan la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales, respectivamente, deben interpretarse en el sentido de que se oponen, en particular, a un sistema de deducciones como el previsto para el impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito de Andalucía, en los puntos 2 y 3 del artículo 6, apartado 7, de la Ley del Parlamento de Andalucía 11/2010, de 3 de diciembre, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

Segunda. Esclarecer si el impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito de Andalucía debe ser calificado como un impuesto indirecto, pese al carácter directo que le atribuye el apartado 2 del citado artículo 6 de la Ley del Parlamento de Andalucía 11/2010, y en tal caso si su existencia y exigencia resulta compatible con el impuesto sobre el valor añadido, a la vista de lo que establecen los artículos 401 y 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Tercera. En el caso de que deba ser calificado como impuesto directo, decidir si la regulación del impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito de Andalucía respeta la prohibición del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en el contraste con la regulación del impuesto sobre sociedades".

Es cierto que la lectura de las cuestiones planteadas en el auto de admisión de aquellos recursos revela que no existe coincidencia con el interés casacional fijado para el presente recurso, que no es otro que "Esclarecer si resulta contrario al principio de capacidad económica un impuesto, como el examinado, que, gravando la tenencia de depósitos en entidades de crédito, determina la base imponible mediante un cálculo que impide probar la inexistencia de beneficios de explotación derivadas de dichos depósitos."

Ahora bien, ello no impidió que, en el desarrollo argumentativo de las SSTs, cit., al hilo de analizar la eventual vulneración del artículo 6.2 de la LOFCA en contraste con el impuesto sobre sociedades, se abordase también el respeto por el principio de capacidad económica en la estructura del IDECA, pronunciándose la Sala en los siguientes términos:

"TERCERO. - Contestación a la segunda pregunta.

El Auto de admisión pregunta como cuestión Tercera lo siguiente: "En el caso de que deba ser calificado como impuesto directo, decidir si la regulación del impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito de Andalucía respeta la prohibición del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en el contraste con la regulación del impuesto sobre sociedades." La sentencia recurrida sostiene que el IDECA respeta la prohibición del artículo 6.2 de la LOFCA en el contraste con la regulación del Impuesto de Sociedades (...). La existencia de doble imposición que se denuncia de contrario no existe ya que, mientras que el IS lo que grava es el beneficio de las entidades de crédito, el tributo analizado sujeta exclusivamente la captación de depósitos o de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que comporten la obligación de restitución. De tal modo que, en realidad, el hecho imponible del IDECA representa un paso previo respecto al del IS, esto es, respecto a la concreción de los beneficios de las entidades de crédito. Estos beneficios se obtienen, en la mecánica operativa de las entidades, por la realización de sus operaciones activas -no gravadas por el Impuesto- y, más concretamente, por la diferencia existente entre los intereses que las entidades de crédito pagan en las operaciones pasivas y los intereses que cobran en sus operaciones activas", mientras que el IS somete a tributación la totalidad del beneficio de las entidades sujetas al mismo, incluidos los propios beneficios extraordinarios y la captación de fondos de terceros constituye un elemento previo para la concreción del citado beneficio real de las entidades crediticias.

Por tanto, la captación de fondos en depósito que constituye el hecho imponible del IDECA es una operación concreta y aislada que por sí misma no constituye beneficio alguno, por lo que no puede producirse una situación de doble imposición en relación con el IS que vulnere el citado principio de capacidad económica.

La Sala comparte esta argumentación, sin que de contrario se desvirtúe, que en el fundamento de derecho relativo a este punto, no aborda la cuestión sino que se limita a repetir los argumentos relativos a la supuesta infracción de los principios comunitarios.

En consecuencia, la respuesta a la pregunta Tercera es que la regulación del impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito de Andalucía respeta la prohibición del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en el contraste con la regulación del impuesto sobre sociedades".

Consecuentemente, y si bien es cierto que en dichas sentencias se descartó la infracción del artículo 6.2 de la LOFCA por no existir coincidencia entre los hechos imposables gravados por el IDECA y el impuesto sobre sociedades, tal y como recoge el auto de admisión, no es menos cierto que en ellas también existe un pronunciamiento expreso, desde la óptica de la doble imposición y analizando la eventual vulneración de aquel precepto -artículo 6.2 LOFCA-, sobre la distinta naturaleza de los hechos imposables de los impuestos en liza y, desde esta perspectiva, la posible existencia de pérdidas de explotación en el ejercicio 2012 es un extremo que, de producirse, habría desplegado efectos en el Impuesto de Sociedades de dicho ejercicio, que grava la renta (beneficio) de la sociedades, pero el IDECA sujeta exclusivamente la captación de depósitos o de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que comporten la obligación de restitución y ello resulta ajeno a la ganancia o pérdida obtenida posteriormente con dichos depósitos acumulados.

3. Ambas partes admiten también la existencia de jurisprudencia constitucional expresa sobre esta figura impositiva.

No resulta controvertido que el impuesto de Andalucía es muy similar al regulado por otras Comunidades Autónomas. En concreto, el hecho imponible es exactamente igual al recogido por la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, reguladora del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito. Por ello resulta especialmente relevante, como antecedente necesario, el análisis realizado por el Tribunal Constitucional acerca de la constitucionalidad del Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito de Extremadura, que lleva a cabo en la STC 210/2012, de 14 de noviembre de 2012.

En la STC 210/2012, cit., se desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra el IDEC de la Comunidad Autónoma de Extremadura y se aclara explícitamente cuál es la capacidad económica que se pone de manifiesto en el impuesto recurrido, razonándose por qué no coincide con el Impuesto del Valor Añadido ni con el Impuesto de Actividades Económicas.

Pues bien, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura es trasladable a la legislación andaluza, por la coincidencia no solo en la definición del hecho imponible, sino también en la fijación de la base imponible.

En efecto, el artículo 6. seis. 1 de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, del Parlamento de Andalucía la fija en los siguientes términos:

"Constituye la base imponible el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final de cada trimestre natural del periodo impositivo, correspondiente a la partida "4. Depósitos de la clientela" del Pasivo del Balance reservado de las entidades de crédito, incluidos en los estados financieros individuales, y que se correspondan con depósitos en sedes centrales u oficinas situadas en Andalucía." A su vez, el art. 6 de la Ley 14/2001, de Extremadura, dispone:

"La base imponible de este impuesto estará representada por la cuantía económica total, en términos de fondos, calculada promediando aritméticamente los saldos finales de cada trimestre natural de cada año de la suma de los epígrafes del Balance Reservado de las Entidades de Crédito siguientes: 3. Acreedores. Administraciones Públicas españolas. 4. Acreedores. Otros sectores residentes. 5. Acreedores. No residentes." Partiendo, pues, de la existencia de una similitud esencial en el modo de fijar la base imponible, declara la STC 210/2012, cit, lo siguiente:

"[...] El impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito es así un tributo directo que recae sobre la capacidad económica puesta de manifiesto por la entidad bancaria como consecuencia de la captación de pasivo. En efecto, y frente a la definición que se hace en la Ley del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito del hecho imponible, los elementos de cuantificación del tributo permiten concluir que el objeto del gravamen no es la actividad bancaria de captación en sí misma considerada, sino únicamente uno de sus resultados (el pasivo acumulado por la captación de depósitos). En consecuencia, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito no recae sobre la realización de transacciones económicas, sino que grava el rendimiento que potencialmente se le presupone a los depósitos captados por las entidades bancarias, como elemento del pasivo susceptible de generar ingresos.

[...] el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito es un impuesto directo que sujeta a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito por la captación de depósitos, elemento del pasivo que sirve de soporte para su actividad económica.

[...] el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito se limita a gravar los depósitos captados por los bancos como una manifestación indirecta de capacidad económica, la que se supone que se obtendrá por el beneficio derivado del volumen de pasivo captado. Por tanto, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito no grava las transacciones económicas, ni tampoco la prestación de servicios por las entidades financieras [...].

[...] la configuración de la base imponible del IAE se remite a elementos objetivos desconectados de la capacidad económica real puesta de manifiesto por el concreto resultado de la misma. En cuanto al impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito, hemos constatado que si bien el hecho imponible se define como la actividad de captación de depósitos (art. 3 de la Ley del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito), el examen conjunto del hecho y la base imponible permite concluir que lo que se sujeta a gravamen no es la mera actividad de captación o el mero ejercicio de una actividad crediticia, sino su resultado, de manera que se gravan los depósitos como elemento del pasivo bancario susceptible de generar riqueza (art. 6 de la Ley del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito)." Consecuentemente, el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado sobre la capacidad económica gravada y ha aclarado que el impuesto que nos ocupa grava una manifestación de la capacidad económica, si bien esta no se corresponde con la postulada por la recurrente, que pretende identificarla con la existencia de ganancias de explotación, sino con uno de los resultados de la captación de depósitos que es el pasivo acumulado. Buena prueba de ello es que la STC 210/2012, tantas veces referida, señala que "lo efectivamente gravado por el impuesto de Extremadura no es la actividad de captación de fondos sino los depósitos constituidos con los fondos captados".

En suma, la fundamentación en la que descansa el recurso de casación no puede ser compartida por esta Sala, ya que confunde el hecho imponible del impuesto que se examina con el de otros impuestos, que tienen sustantividad propia y claramente diferenciada del IDECA, lo que ha justificado el rechazo tanto por el Tribunal Constitucional, como por el Tribunal Supremo del supuesto vicio de doble imposición.

Por tanto, los argumentos del recurso, relativos a la naturaleza de los depósitos como deudas e incluso a la existencia de pérdidas económicas en el ejercicio 2012, carecen de relevancia en orden a la cuestión que aquí se dirime, ya que, en esencia, responden a una pretendida equiparación entre el IDECA y el impuesto de sociedades, que ha sido descartada por esta Sala.

4. Resta por examinar la pretendida equiparación del IDECA, atendiendo a su estructura impositiva, con la jurisprudencia constitucional sobre la plusvalía municipal.

Sostiene la recurrente que, a la vista de la configuración del IDECA, es claro su paralelismo con los motivos y argumentos que utilizó el TC para declarar la inconstitucionalidad de los preceptos de la Ley

de Haciendas Locales que regulaban la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), como se evidencia en las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, 37/2017, de 1 de marzo, 59/2017, de 11 de mayo, 126/2019, de 31 de octubre y 182/2021, de 26 de octubre de 2021, por las que se anuló la cuantificación de la denominada plusvalía municipal en aquellos supuestos en los que se demostrara que la capacidad económica gravada era inexistente.

Expone que en el IDECA el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de un rendimiento positivo, sino a la mera titularidad de un depósito que para la entidad financiera no es ni un activo, ni un derecho, sino una obligación, una deuda, que además le produce unos costes reales y ciertos (de custodia, de retribución, de administración, etc.), por un período computable de tiempo (durante un año), calculándose la base imponible mediante el promedio aritmético del saldo final de cada trimestre natural. Basta entonces, con que sea titular de un depósito para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un rendimiento que cuantifica de forma automática como el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final de depósitos de cada trimestre natural del período impositivo.

Considera que es evidente que no estamos ante un mecanismo de estimación directa (definido en el art. 51 LGT) de la renta potencial (la propia Administración niega que deba tomarse ninguna referencia al respecto), por lo que deberemos concluir que se trata de una estimación objetiva ( art. 52 LGT) en la que se parte de la existencia de magnitudes, índices o módulos, es decir de forma indirecta, para cuantificar el importe representativo de capacidad económica sobre el que se aplicará el tipo impositivo.

En este sentido, la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, considera contrario a la Constitución el establecimiento de un sistema objetivo de cuantificación de un tributo sin posibilidad de prueba en contrario (FJ.5): "En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición ( art. 31.1 CE)." Concluye que "[p]or lo tanto, según el TC la posibilidad de establecer tributos que graven una riqueza potencial con base en una serie de parámetros objetivos tiene un límite muy claro: la capacidad económica real del contribuyente, de modo que, demostrado que en un caso concreto el beneficio potencial gravado no existe, no cabe exigir el tributo en cuestión en aplicación del principio constitucional de capacidad económica ( art. 31.1 CE)".

Esta Sala considera que los razonamientos de las SSTS de 15 de junio de 2021, cit, y de los contenidos en la STC 210/2012, no resultan enervados por las SSTC en materia de plusvalía municipal invocadas por la recurrente, ya que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos.

En efecto, en los supuestos analizados en las sentencias citadas en el escrito de interposición ( SSTC n.º 26/2017, de 16 de febrero; 59/2017, de 11 de mayo y 182/21, de 26 de octubre) el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la constitucionalidad de un impuesto, IIVTNU, distinto al aquí examinado, de forma que los razonamientos que realiza han de contextualizarse en relación con dicho tributo.

En este sentido, no cabe desconocer que el IIVTNU tiene como hecho imponible la plusvalía de los terrenos urbanos durante el periodo de tiempo que han estado en poder del que los transmite.

Pues bien, ninguna relación guarda con el impuesto autonómico aquí analizado. Ya hemos señalado que el IDECA grava la captación de depósitos con el matiz dado por la STC 210/2012: "En cuanto al impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito, hemos constatado que si bien el hecho imponible se define como la actividad de captación de depósitos (art. 3 de la Ley del impuesto sobre

depósitos de las entidades de crédito), el examen conjunto del hecho y la base imponible permite concluir que lo que se sujeta a gravamen no es la mera actividad de captación o el mero ejercicio de una actividad crediticia, sino su resultado, de manera que se gravan los depósitos como elemento del pasivo bancario susceptible de generar riqueza (art. 6 de la Ley del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito)".

Así, pues, no se grava la obtención de beneficios empresariales, que es el hecho imponible del impuesto de sociedades, como hemos recordado.

En definitiva, es patente la falta de paralelismo entre el IIVTNU y el IDECA, en la medida en que el primero grava el incremento de valor, y el segundo el "paso previo" a la ganancia (en palabras de las SSTs de 15 de junio de 2021). Por ello, si bien en el primer caso, la cuota tributaria debe reflejar la ganancia efectivamente obtenida, en el segundo caso, ni la base imponible ni la cuota final resultante están integradas por las supuestas "ganancias" (o beneficio empresarial del ejercicio), ya que el hecho imponible es distinto y, como hemos señalado, está integrado por la mera acumulación de pasivo que es el "paso previo" o momento anterior a la realización de las operaciones bancarias que generan esos beneficios o pérdidas.

Si bien la similitud entre ambos tributos no es constitutiva de doble imposición, como ha aclarado la STC 210/2012, sí evidencia la posibilidad de que se regulen tributos cuyo hecho imponible no grave una ganancia actual, en el ejercicio en que se tributa, sino un hecho o actividad que es manifestación de un rendimiento potencial. En este sentido, es muy ilustrativa la STC 210/2012, al declarar:

"En consecuencia, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito no recae sobre la realización de transacciones económicas, sino que grava el rendimiento que potencialmente se le presupone a los depósitos captados por las entidades bancarias, como elemento del pasivo susceptible de generar ingresos." Este razonamiento hace que decaiga el argumento principal que se esgrime por la recurrente, según el cual, la captación de depósitos para su acumulación no puede ser gravada ya que los depósitos no constituyen un activo, sino deudas que implican una obligación de restitución. Para ello, basta con recordar que el Tribunal Constitucional considera los depósitos como parte integrante del pasivo, lo cual no obsta a que ese pasivo acumulado por la captación de depósitos sea susceptible de generar ingresos. En palabras de la STC 210/2012:

"[...] el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito se limita a gravar los depósitos captados por los bancos como una manifestación indirecta de capacidad económica, la que se supone que se obtendrá por el beneficio derivado del volumen de pasivo captado".

Desde esta perspectiva, no podemos obviar que el negocio del banco se ve favorecido por la existencia de un número elevado de depósitos, pues ello le permite no acudir a una fuente de financiación externa que en momentos de crisis podría resultar aún más gravosa.

De este modo, la capacidad económica que se tiene en cuenta, como manifestación de riqueza gravable, es el conjunto de depósitos como elemento del pasivo de la entidad, susceptible de generar riqueza porque se destina a la realización de la actividad esencial de las entidades de crédito, recibir del público depósitos y fondos reembolsables, para conceder créditos por cuenta propia, tal y como se define en el art. 1 de la Ley 10/2014, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

5. Los razonamientos expuestos y los pronunciamientos ya existentes de la Sala Tercera del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, conducen a la improcedencia del planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad.

CUARTO. Cuestión subsidiaria. Infracción del principio de igualdad y no discriminación.

1. Alega la recurrente que, en su escrito de preparación del recurso de casación, adujo la infracción del principio de igualdad y no discriminación por el artículo 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley 11/2010,

de 3 de diciembre, que establece una deducción de 200.000 € en la cuota íntegra cuya aplicación se limita solamente a las entidades financieras con domicilio social en Andalucía, alegando que "[...] por un mismo hecho imponible y mostrando idéntica capacidad económica (mismo volumen de oficinas y depósitos), las entidades no residentes en Andalucía pagarán 200.000 € más en concepto de IDECA que las residentes en la Comunidad Autónoma por el mero y exclusivo hecho de su domicilio social". Señala que el auto de admisión consideró innecesario pronunciarse sobre dicha infracción, razonando (i) que tal cuestión no había sido abordada por la sentencia de instancia y que (ii) la citada normativa ya no estaba en vigor desde 2013. En contra de lo recogido en el auto admisión, sostiene que esta cuestión fue planteada y objeto de debate en el proceso de instancia, como se evidencia en el escrito de demanda -págs. 22 a 33- y en el escrito de contestación a la demanda de la Junta de Andalucía - págs. 5 a 11- y que, respecto al segundo motivo, aunque la normativa no esté en vigor "la resolución que pueda adoptarse trasciende al caso concreto como lo evidencian las controversias jurídicas existentes sobre la forma de aplicación de unos preceptos declarados contrarios a derecho por infracción del derecho constitucional a la igualdad de trato e interdicción de la discriminación".

En consecuencia, con cita del acuerdo no jurisdiccional del Pleno de la Sala de 3 de noviembre de 2021- "(U)na vez admitido el recurso de casación, el escrito de interposición puede extenderse legítimamente sobre todas las infracciones que habían sido apuntadas en la preparación, sin necesidad de limitarse únicamente a las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional"- solicita que por la Sala de Enjuiciamiento sea abordado el segundo motivo contemplado en su escrito de preparación de la casación.

2. El auto de admisión de 28 de junio de 2023, dictado por la Sección Primera de esta Sala, rechazó la relevancia casacional de la infracción del principio de igualdad y no discriminación por el artículo 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, del Parlamento de Andalucía de 2010 de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, que establece una deducción de 200.000 € en la cuota íntegra cuya aplicación se limita a las entidades financieras con domicilio social en Andalucía, razonando en los siguientes términos (RJ Quinto, punto 2):

"No se considera, sin embargo, que las otras dos cuestiones suscitadas por la parte recurrente sean, en rigor, relevantes y determinantes del fallo. En efecto, no consta, en primer lugar, que la cuestión relativa a la eventual infracción del principio de igualdad, hubiera sido abordada por la sentencia de instancia de modo que, o bien se trata de una cuestión nueva y, consiguientemente, no relevante ni determinante del fallo ( art. 89.2.d) LJCA), o bien nos encontramos ante una incongruencia omisiva de la sentencia cuya subsanación debía haberse solicitado mediante el cauce del complemento previsto en los artículos 267.5 de la LOPJ y 215.2 de la LEC [vid. auto de 19 de julio de 2019 (rec. 6152/2017, ECLI:ES:TS:2019:8653A), FJ 1.º], sin que conste acreditada dicha circunstancia como exige el artículo 89.2.c) de la LJCA. Además, la ineficacia sobrevenida del impuesto andaluz desde el año 2013 a raíz del establecimiento del impuesto estatal sobre depósitos en las entidades de crédito, impide apreciar la exigible virtualidad expansiva del recurso en torno a esta cuestión, dado que no existe una deducción equivalente a la discutida en la ley estatal y no se ha justificado la potencial transcendencia de la eventual doctrina que pudiera fijarse a otros casos presentes o futuros".

Pues bien, analizados no solo los escritos de demanda y de contestación presentados en la instancia, sino principalmente la sentencia impugnada en casación se desprende con claridad que, tal y como alega la recurrente, esta cuestión fue analizada en el FJ 5.º (págs. 10 a 13) de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, por lo que no cabe afirmar que nos encontremos ante una cuestión nueva o ante una incongruencia omisiva no subsanada. En efecto, la sentencia de instancia, tras reproducir el pronunciamiento de la sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2021 y referirse a la STS 854/2021, de 15 de junio (rec. cas. 3082/2017), declara:

"[...] La anteriormente referida sentencia del TJUE ha considerado que la libertad de establecimiento se opone a una deducción de 200.000 euros, aplicada a la cuota íntegra de dicho impuesto, en favor de las entidades de crédito cuyo domicilio social se encuentre en el territorio de esa región.

De lo anterior no cabe colegir como hace la parte actora que debe aplicarse la deducción a todos los establecimientos de crédito, sin distinción por domicilio, pues el Tribunal Supremo en sentencia 854/2021, de 15 de junio, dictada en el recurso de casación n.º. 3082/2017, ha indicado lo siguiente:

"La anulación de las deducciones por ser contrarias al Derecho Comunitario se traduciría en la inaplicación de estas a todos los sujetos pasivos contemplados por la misma, es decir, que ninguna de las entidades de crédito se verían beneficiadas, pero nunca en la extensión automática de dicha deducción a otros sujetos pasivos.

Tampoco puede considerarse, como parece desprenderse de la exposición de la parte recurrente, como causa de inaplicación del propio IDECA.

Y es que ha de destacarse que la parte recurrente se centra en el régimen de deducciones para extender sus consideraciones sobre el mismo a la propia existencia del IDECA, del tributo. Y además, la Sentencia en modo alguno puede provocar la aplicación de la deducción cuestionada a la entidad actora y con ello la anulación de las resoluciones administrativas impugnadas, como expresamente solicita. Ello parece desprenderse del escrito de la propia recurrente al formular sus alegaciones a la sentencia del TSJE cuando sostiene que: "c) En virtud de lo expuesto, se deben aplicar todas las deducciones del impuesto a los obligados al mismo, puesto que de lo contrario, nos encontraríamos en la vulneración señalada por el TJUE en su resolución, ya que considera que atenta contra el art. 49 TFUE (RCL 2009, 2300)"".

Consecuentemente, la apreciación del auto de admisión no resulta correcta, puesto que no nos encontramos ni ante una cuestión nueva ni ante una incongruencia omisiva no denunciada. Es más, la alegación sobre el quebrantamiento del principio de igualdad con ocasión de la no aplicación del derecho a la deducción se remonta tanto a la solicitud de rectificación, como a la resolución administrativa impugnada (antecedente de hecho segundo de la resolución de 29 de enero de 2018 del Departamento de aplicación de los tributos de la Agencia Tributaria de Andalucía por el que se resuelve el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones).

Tampoco la apreciación atinente a la ineficacia sobrevenida del impuesto andaluz desde el año 2013, a raíz del establecimiento del impuesto estatal sobre depósitos en las entidades de crédito, puede ser acogida pues ello no excluye de facto el interés casacional objetivo por más que pueda carecer de virtualidad expansiva el recurso en torno a esta cuestión al no existir una deducción equivalente a la discutida en la ley estatal, pues si el recurso de casación tenía interés casacional en cuanto a la infracción del principio de capacidad económica, el mismo interés ha de proclamarse para el examen de la pretendida infracción del principio de igualdad.

3. Partiendo, pues, de que la apreciación contenida en el auto de admisión que sirvió para negar relevancia casacional a la infracción del principio de igualdad denunciada, no se corresponde con la realidad de lo acontecido en la instancia, procede analizar si la Sección de Enjuiciamiento debe entrar a examinarla infracción denunciada por la recurrente.

Pues bien, la posibilidad de analizar en sentencia cuestiones no incluidas en el auto de admisión ha sido admitida por el Pleno no jurisdiccional de la Sala Tercera, celebrado el 3 de noviembre de 2021, cuyo apartado V expresa lo siguiente:

"V. SOBRE EL CONTENIDO DE LA SENTENCIA Y SU RELACIÓN CON EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO IDENTIFICADO EN EL AUTO DE ADMISIÓN La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha

apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional".

En el caso que se examina, toda vez la cuestión planteada por la recurrente guarda relación de conexidad lógico-jurídica con la identificada en el auto de admisión como dotada de interés casacional, pues se trata de principios -capacidad económica e igualdad- predicables ambos del hecho imponible del impuesto, procedería, en principio, entrar en su examen a fin de determinar si se produce la infracción del principio de igualdad denunciada.

No obstante, hay un dato especialmente relevante para proceder al examen de la infracción alegada, y es que estamos ante una sobrevenida aparición de una cuestión de interés casacional objetivo como consecuencia de la vulneración de un derecho fundamental reconocido en amparo por el Tribunal Constitucional. En efecto, carecería de toda lógica jurídica que, teniendo conocimiento el Tribunal Supremo de la existencia de una contradicción entre la jurisprudencia de este Tribunal y la del Tribunal Constitucional, no procediera a la coordinación de ambos pronunciamientos judiciales, pues sostener lo contrario atentaría contra los más elementales presupuestos del derecho a la tutela judicial efectiva.

4. Procede, pues, entrar a examinar la aducida vulneración del principio de igualdad esgrimida por la parte recurrente en lo que atañe a la negación del derecho a la deducción.

Su adecuada solución exige partir, en términos coincidentes con la parte recurrente, de que en idéntico sentido a lo previsto en el artículo 6, punto 7, apartado 2.a) la Ley del IDECA, existe una norma equivalente en el art. 41, Nueve, 2, apartado a) de la Ley 4/2012 del IDEC de Canarias, por el que se aprueba una deducción del 50% de la cuota íntegra del impuesto a aquellas entidades cuyo domicilio social se encontrara en dicha comunidad autónoma. Ambos preceptos, tanto el andaluz como el canario, fueron recurridos y en ambos casos se ha declarado que son contrarios a Derecho por infringir injustificadamente el derecho a la igualdad de trato en la medida en que se establecía una discriminación por motivos territoriales, al ser de aplicación dichas deducciones solo a aquellas entidades bancarias cuyo domicilio social se encontrara situado en la respectiva comunidad autónoma. En el caso del IDEC de Andalucía por el TJUE en su sentencia de 25 de febrero de 2021 (ECLI:EU:C:2021:137) y, en el caso del IDEC de Canarias, por STC de fecha 9 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TC:2022:20) posteriormente confirmada por sentencias de 5 de abril de 2022 (ECLI:ES:TC:2022:55) y 9 de mayo de 2022 (ECLI:ES:TC:2022:60).

Ahora bien, dicha falta de conformidad a Derecho ha planteado diferencias sustanciales en la solución de la misma controversia.

En efecto, en el caso del IDEC de Andalucía, el TJUE en su sentencia de 25 de febrero de 2021 (ECLI:EU:C:2021:137) declaró que:

"[...] La libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE debe interpretarse, en el caso de deducciones aplicadas a la cuota íntegra de un impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito cuya sede central u oficinas estén situadas en el territorio de una región de un Estado miembro, en el sentido de que:

se opone a una deducción de 200.000 euros, aplicada a la cuota íntegra de dicho impuesto, en favor de las entidades de crédito cuyo domicilio social se encuentre en el territorio de esa región [...]" Pues bien, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 15 de junio de 2021 (RCA 1305/2018 y RCA 3082/2017), interpretando el mismo artículo aplicable en las presentes actuaciones bajo la óptica del Derecho de la Unión ( artículos 49, 56 y 63 TFUE), y al trasladar al caso concreto la declaración de la vulneración del principio de libertad de establecimiento decretada por la sentencia del TJUE de 25 de

febrero de 2021, cit, en relación con el precepto que regulaba dicha deducción fiscal, declaró la inaplicación de la mencionada deducción en su integridad a todas las entidades de crédito, razonando que "[l]a anulación de las deducciones por ser contrarias al Derecho Comunitario se traduciría en la inaplicación de estas a todos los sujetos pasivos contemplados por la misma, es decir, que ninguna de las entidades de crédito se verían beneficiadas, pero nunca se traduciría en la extensión automática de dicha deducción a otros sujetos pasivos. Tampoco puede considerarse, como parece desprenderse de la exposición de la parte recurrente, como causa de inaplicación del propio IDECA".

Por el contrario, en el caso del IDEC de Canarias, se interpretó el artículo 41.9.2.a) de la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012 por el Tribunal Constitucional en la STC núm. 20/2022, de 9 de febrero de 2022, posteriormente confirmada por SSTC de 5 de abril de 2022 y 9 de mayo de 2022. Pues bien, respecto al IDEC de Canarias -cuya redacción se plasma en los mismos términos que el artículo 6 de la ley andaluza-, el TC ha sido claro en determinar la forma de operar para eliminar la discriminación contraria a derecho reconocida por su sentencia núm. 20/2022, de 9 de febrero de 2022 (ECLI:ES:TC:2022:20) y ha declarado que este beneficio fiscal ha de aplicarse a todas las entidades de crédito que operen en dicha comunidad autónoma. Así, en aplicación de la doctrina emanada de la cuestión interna de inconstitucionalidad, en la STC 55/2022, de 5 de abril de 2022 (ECLI:ES:TC:2022:55), dictada en relación con el recurso de amparo 946/2019 promovido por una de las entidades bancarias a las que no se permitía la aplicación de dicha deducción, declaró lo siguiente:

"[...] Por tanto, debemos concluir que la actuación administrativa impugnada, al exigir el requisito del domicilio social declarado contrario al art. 14 CE por la STC 20/2022, y denegar la deducción del art. 49.9.2.a) de la 4/2012 a Caixabank, ha vulnerado igualmente el citado precepto constitucional, al igual que las restantes resoluciones impugnadas, en la medida en que no han reparado dicha lesión. (...) Procede, en consecuencia, otorgar el amparo que se solicita, declarando que se ha vulnerado el derecho a la igualdad ante la ley reconocido en el art. 14 CE y acordar la retroacción de las actuaciones al momento anterior a la primera resolución administrativa impugnada, para que se reconozca la citada deducción a la entidad recurrente." Sin embargo, como se ha expuesto, en relación con el IDECA, esta Sala en sus sentencias de 15 de junio de 2021, cit, anteriores en el tiempo a la declaración de vulneración del derecho a la igualdad ante la ley reconocido en el art. 14 CE efectuada por el Tribunal Constitucional, al trasladar al caso concreto la declaración de la vulneración del principio de no discriminación decretada por la sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2021 en relación con el precepto que regulaba dicha deducción fiscal, declaró la inaplicación de la mencionada deducción en su integridad a todas las entidades de crédito, esgrimiendo que "ninguna de las entidades de crédito se verían beneficiadas, pero nunca se traduciría en la extensión automática de dicha deducción a otros sujetos pasivos".

Atendiendo, pues, a la solución adoptada por el Tribunal Constitucional en su sentencia núm. 55/2022, de 5 de abril de 2022, cit, que, reiteramos, es posterior a las sentencias del Tribunal Supremo, esta Sala debe revisar su doctrina sobre la cuestión examinada para adaptarla al reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional, y ello en la medida en que la doctrina constitucional tiene eficacia erga omnes y obliga a los Jueces y Tribunales a interpretar y aplicar las leyes conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, tal y como establece el artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

En consecuencia, la Sala Tercera del Tribunal Supremo debe adecuarse a la doctrina emanada del Tribunal Constitucional, en el sentido de que la discriminación generada por el artículo 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley del IDEC de Andalucía declarada por STJUE se solventa permitiendo que todas las entidades bancarias afectadas por el tributo y que así lo hayan solicitado en tiempo y forma apliquen la deducción controvertida.

Tal y como esgrime la recurrente, mantener una solución contraria sería perpetuar la situación discriminatoria denunciada, ya que no se lograría restablecer al recurrente en su derecho a la igualdad, disfrutando del mismo trato jurídico de las entidades residentes en Andalucía que ya han consolidado la aplicación de la deducción de 200.000 € sobre la cuota íntegra.

5. En último término, considera esta Sala que la forma de proceder a reconocer la deducción de 200.000 € a fin de restablecer a la entidad bancaria recurrente su derecho fundamental a la igualdad, no es otra que inaplicar directamente el artículo sexto, punto 7, apartado 2 a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, al entender que es contrario al Derecho de la Unión, reinterpretando nuevamente los artículos 49, 56 y 63 TFUE, lo que implica reconocer expresamente la existencia de un cambio de criterio respecto a los anteriores pronunciamientos del Tribunal Supremo que procedieron a analizar el mismo precepto legal, cambio de criterio motivado por la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su STC de 9 de febrero de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:20), confirmada por las SSTC de 5 de abril de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:55) y 9 de mayo de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:60).

QUINTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Andalucía ["IDECA"] no resulta contrario al principio de capacidad económica pues la manifestación de riqueza gravable es el conjunto de depósitos como elemento del pasivo de la entidad, susceptible de generar riqueza porque se destina a la realización de la actividad esencial de las entidades de crédito. Se grava, pues, la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito por la captación de depósitos, elemento del pasivo que sirve de soporte para su actividad económica.

En relación a la infracción del principio de igualdad, se inaplica directamente el artículo sexto, punto 7, apartado 2 a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, al entender que es contrario al Derecho de la Unión, reinterpretando esta Sala nuevamente los artículos 49, 56 y 63 TFUE, lo que implica reconocer expresamente la existencia de un cambio de criterio respecto a los anteriores pronunciamientos del Tribunal Supremo que procedieron a analizar el mismo precepto legal, cambio de criterio motivado por la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su STC de 9 de febrero de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:20), confirmada por las SSTC de 5 de abril de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:55) y 9 de mayo de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:60).

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, SA, en relación con la infracción del principio de igualdad denunciada con carácter subsidiario, dado el cambio de criterio de esta Sala en relación al artículo 6, punto 7, apartado 2 a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, y en consecuencia, estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo, acogiendo la petición subsidiaria, a fin de declarar que, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en sus SSTC de 9 de febrero de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:20), 5 de abril de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:55) y 9 de mayo de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:60), y una vez reconocido por la STJUE de 25 de febrero de 2021 que la limitación de la deducción de 200.000 €, contemplada en el artículo 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley del IDEC de Andalucía, exclusivamente a las entidades bancarias que tengan su domicilio social en dicha comunidad autónoma, genera una situación discriminatoria contraria al Derecho de la Unión, se

reconoce la aplicación de la bonificación de 200.000 € en la cuota íntegra del impuesto a la entidad recurrente, actuando por sí y como absorbente de Catalunya Banc, SA, que presentaron las autoliquidaciones del ejercicio 2012, con independencia del lugar de su domicilio social.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las causadas en la instancia, al estimarse parcialmente el recurso contencioso-administrativo, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139 LJCA.

### FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Remedios Merino Escalera, en representación de la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, SA, contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso núm. 287/2020, sentencia que se casa y anula en el pronunciamiento relativo a la infracción del principio de igualdad por el artículo 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 287/2020, interpuesto por la representación procesal de la mercantil BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA, SA, contra la resolución de la Junta Superior de Hacienda de la Consejería de Hacienda, Industria y Energía de la Junta de Andalucía de 15 de abril de 2020, que desestima la reclamación económico-administrativa formulada frente a la resolución de 29 de enero de 2018 de la Jefatura del Departamento de Aplicación de los Tributos de la Agencia Tributaria de Andalucía por la que se denegó la rectificación de las autoliquidaciones presentadas en concepto de Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía, ejercicio 2012, declarando que, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en sus SSTC de 9 de febrero de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:20), 5 de abril de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:55) y 9 de mayo de 2022 ( ECLI:ES:TC:2022:60), y una vez reconocido por la STJUE de 25 de febrero de 2021 que la limitación de la deducción de 200.000 €, contemplada en el artículo 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, exclusivamente a las entidades bancarias que tenga su domicilio social en dicha comunidad autónoma, genera una situación discriminatoria contraria al Derecho de la Unión, se reconoce la procedencia de aplicar a la entidad de crédito recurrente la deducción de 200.000 € en la cuota íntegra del impuesto, prevista en el artículo 6, punto 7, apartado 2.a) de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación ni de las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.