



C-712/19 - 1

5

R. CASACION/3082/2017

R. CASACION núm.: 3082/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda

Auto núm. /

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

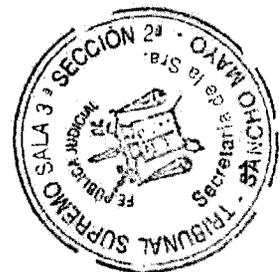
D. Isaac Merino Jara

Inscrito en el registro del Tribunal de Justicia con el número <u>1128392</u>
Luxemburgo, el <u>26. 09. 2019</u>
Fax/E-mail:
Presentado el: <u>24/9/19</u>
El Secretario, por orden <i>Manuela</i> Maria Manuela Ferreira Administradora principal

En Madrid, a 16 de julio de 2019.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

HECHOS





PRIMERO.- 1. El procurador don Javier Segura Zariquiey, en representación de NOVO BANCO S.A. (anteriormente denominado Banco Espirito Santo, S.A., sucursal en España), presentó el 16 de mayo de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 27 de febrero de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestimó el recurso 403/2015; sentencia que fue aclarada por auto de 25 de abril de 2017.

2. Identifica como infringidas las siguientes normas del Derecho estatal y del Derecho de la Unión Europea:

2.1. Los artículos 49 y 56 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE, Serie C, número 202, de 7 de junio de 2016, versión consolidada, página 1) [«TFUE»], en lo relativo a la libertad de establecimiento y, como derivación de la anterior e íntimamente ligada a la misma, la libre prestación de servicios.

Sostiene que la regulación del impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito de Andalucía [«IDECA»], contenida en el artículo sexto de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOE de 27 de diciembre) regula deducciones generales y específicas en la cuota tributaria [puntos 2 y 3 del apartado 7] que podrían atentar contra dichas libertades fundamentales:

(i) al determinar la configuración de las deducciones generales una diferencia de trato entre una entidad residente y una no residente en Andalucía, poniendo a esta última en una situación desfavorable, desde el momento en que se establece una deducción en la cuota por radicar la casa central o servicios generales en Andalucía, lo que afecta a la libertad de establecimiento, y





(ii) al configurar las deducciones específicas ligadas al interés regional y conectadas con las singularidades regulatorias de entidades como las cajas de ahorro y cooperativas de crédito de implantación casi exclusivamente regional, lo que produce, de facto, una discriminación en la situación de las entidades de crédito, según su vinculación con los intereses regionales de Andalucía, que resulta claramente contraria al principio de libertad de establecimiento y, por ende, al de libre prestación de servicios. Trae a colación, en particular, para justificar su tesis las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [«TJUE»] de 18 de julio de 2007, *Oy AA (C-231/2005; EU:C:2007:439)* y 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/2008; EU:C:2009:709)*. Semejantes diferencias de trato constituyen restricciones al ejercicio de la libertad de establecimiento por sociedades domiciliadas en otros Estados miembros de la Unión Europea o en otras comunidades autónomas del Reino de España y, al mismo tiempo, comportan un obstáculo a la libre prestación de servicios.

2.2. El artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE, del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [libre circulación de capitales] (DOCE de 8 de julio de 1988, serie L, número 178/5), y el artículo 63 TFUE, relativo a libre circulación de capitales.

Sostiene que la regulación del IDECA puede condicionar la libertad de decisión de las entidades de crédito en relación con la asignación de los depósitos captados en Andalucía y las decisiones de los inversores sobre la colocación de su ahorro. Establecer una tributación diferente en función de la residencia de la entidad financiera o del lugar de inversión obstaculiza la libre circulación de capitales. Trae a colación, singularmente, la sentencia del TJUE de 1 de julio de 2010, *Dijkman y Dijkman-Lavaleije (C-233/2009; EU:C:2010:397)*, para asegurar que es evidente que se produce una restricción injustificada de la libre circulación de capitales cuando se grava un pasivo en una oficina de una comunidad autónoma y no se grava ese mismo pasivo cuando se dispone de él en otra oficina de una comunidad autónoma que no haya establecido un impuesto similar. No cabe obviar, afirma, que la



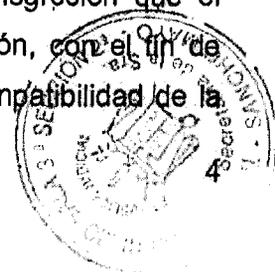


propia exposición de motivos de la ley que regula el IDECA menciona expresamente que con él se pretende atajar el endémico problema de la fuga de ahorro que sufre Andalucía. Entiende que la aplicación efectiva del IDECA distorsiona las decisiones de gestión de las entidades financieras, tendiendo a migrar su negocio a territorios no sometidos al impuesto o hacia productos no gravados por el mismo.

En relación con estas dos primeras infracciones, la entidad recurrente destaca:

(i) por un lado, que en providencia fechada el 23 de febrero de 2016, y en relación con un procedimiento similar, el procedimiento ordinario 45/2015, «la misma Sala [...] consideró [...] que la resolución del mismo comprometía el Derecho de la Unión y, en concreto, los principios [...] de libertad de establecimiento y de libre circulación de capitales, por el compromiso que para los mismos podía representar la creación de una figura impositiva, el IDECA, que sometía a gravamen los depósitos bancarios realizados por clientes en el territorio de un Estado de la UE. Por ello, la Sala estimó procedente la valoración por la partes de la necesidad de plantear cuestión prejudicial al TJUE, al amparo de lo previsto en el artículo 267 del TFUE, y, en relación con la vulneración de las normas que ahora se analiza, señaló que el IDECA podía comprometer el Derecho de la Unión», porque las deducciones que contempla la regulación del IDECA puede ser contrarias a la libertad de establecimiento del artículo 49 TFUE y al libre tránsito de capitales de los artículos 63 y 65 TFUE; y

(ii) por otro lado, que «la Sala de Instancia simplemente ha establecido, al reproducir la Sentencia de 30 de junio, dictada en el recurso nº 524/2013, la necesidad de interpretar los preceptos constitucionales que se invocaron en el escrito de demanda teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero no ha valorado la transgresión que el IDECA provoca en las disposiciones del derecho de la Unión, con el fin de determinar los efectos de una eventual declaración de incompatibilidad de la





norma fiscal nacional con las previsiones del derecho de la Unión Europea» (sic).

2.3. 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 [«Directiva IVA»] (DOUE de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347/1) [que era la vigente *ratione temporis*], porque la sentencia recurrida califica al IDECA como un impuesto directo, cuando no puede serlo al articularse sobre operaciones empresariales, en este caso transacciones económicas, como hace el IVA, concretamente sobre prestaciones de servicios financieros. Asegura que ambos impuestos gravan lo mismo, por lo que es inadmisibles, como hace la Sala de instancia para desligarlo del IVA, que se grava una capacidad económica derivada de una operación de pasivo (captación de depósitos), con el objeto de definir el IDECA de tal forma que pueda eludirse su identidad con el IVA, máxime cuando el IDECA grava una operación que literalmente se encuentra sujeta pero exenta en el IVA. Y la afirmación de que el IDECA grava el rendimiento que potencialmente se presume a los depósitos captados, como elemento susceptible de generar ingresos, que efectúa la Sala de instancia, le parece contradictoria, teniendo en cuenta que la capacidad económica resultante de la actividad financiera con los fondos captados mediante depósitos se grava precisamente por el impuesto sobre sociedades o por el impuesto sobre actividades económicas. Al gravar los depósitos de las entidades de crédito, el IDECA no sólo invade el ámbito del hecho imponible del IVA, haciendo suya la obligación tributaria resultante, que el impuesto armonizado declara exenta, sino que además, al no ser repercutible por el depositante o depositario con cargo a su IVA devengado, acentúa el pernicioso efecto de la exenciones interiores sobre la neutralidad del impuesto. Tampoco resulta bien parada la neutralidad exterior del IVA, al ser aplicable el IDECA a cualquier tipo de depósitos, independientemente de la residencia de los depositantes.

2.4. El artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 21 de octubre)





[«LOFCA»], por tener el IDECA el mismo hecho imponible que el impuesto sobre sociedades. Aunque entiende que existe una coincidencia no permitida entre el IDECA y el IVA en los términos arriba expuestos, debe asumir, dice, que el Tribunal Constitucional descartó dicha coincidencia en su sentencia 210/2012, de 14 de noviembre (ES:TC:2012:210), pero en lo que respecta al impuesto sobre sociedades, discrepa del razonamiento que conduce a la Sala de instancia a entender que ambos impuestos no tienen el mismo hecho imponible. Se afirma que el IDECA grava el potencial beneficio de los depósitos captados, siguiendo la tesis del Tribunal Constitucional español, lo que supone admitir implícitamente que está sometiendo a imposición una renta gravada en el impuesto sobre sociedades. Se ha de tener en cuenta, subraya, que en las entidades financieras los pasivos captados, en la medida que se destinan a la actividad financiera del propio banco, responden a la definición contable de activo, entendido como "recurso controlado económicamente del que se esperan beneficios o rendimientos económicos en el futuro", y que el gravamen de los activos tiene lugar a través de la tributación del beneficio empresarial, partiendo del resultado contable. Por consiguiente, se produce un solapamiento sustancial, en contra de lo que erróneamente aprecia la Sala de instancia, entre el hecho imponible del IDECA y el del impuesto sobre sociedades. En definitiva, las propias afirmaciones realizadas por el Tribunal Constitucional en la citada sentencia 210/2012, que son reproducidas por la Sala de instancia en aquella sentencia a la que expresamente remite la aquí recurrida, vienen a confirmar la doble tributación del beneficio societario por el IDECA y por el impuesto sobre sociedades. Doble imposición ésta que, adicionalmente, vulnera el principio de capacidad económica, según ha sido definido por el Tribunal Constitucional al interpretar el artículo 31 de la Constitución Española.

Entiende que la norma que regula el IDECA contraviene las libertades fundamentales previstas en el TFUE, en tanto que establece una diferencia de trato entre una entidad residente y una entidad no residente en Andalucía, situando a esta segunda en una situación desfavorable frente a aquella primera; es decir, la norma reguladora del IDECA es contraria al TFUE por



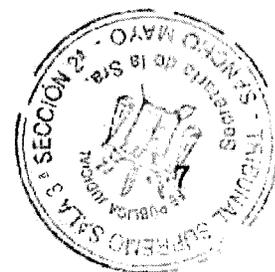
prever un régimen de deducciones diferente para las entidades residentes y no residentes en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Afirma, a mayor abundamiento, que idénticas conclusiones se derivan de la carta de emplazamiento número 2011/4057 de la Comisión Europea, notificada a España el 28 de febrero de 2012, en relación con el impuesto sobre depósitos de las comunidades autónomas de Extremadura y Andalucía, donde se lee: «[...] España puede incurrir en el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49, 56 y 63 del TFUE y de los artículos 31, 36 y 40 del Acuerdo EEE, dado que la legislación de algunas de sus regiones (Comunidad Autónoma de Andalucía y Comunidad Autónoma de Extremadura) ofrece ventajas fiscales a los bancos a los que se aplica, si su sede social se encuentra localizada en la Comunidad Autónoma o en función del número de oficinas bancarias que tengan establecidas en ella o de los préstamos e inversiones que destinen a proyectos suyos».

No le cabe duda, por tanto, de que un pronunciamiento del Tribunal Supremo, o un pronunciamiento previo del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea a título prejudicial en este sentido, resulta necesario.

3. La Sección Primera de esta Sala dictó Auto de fecha 6 de noviembre de 2017, en el que las cuestiones jurídicas que considera de interés casacional son las siguientes:

Primera. Determinar si los artículos 49, 56 y 63 TFUE, 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 IDECA, en los puntos 2 y 3 del artículo 6, apartado 7, de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.





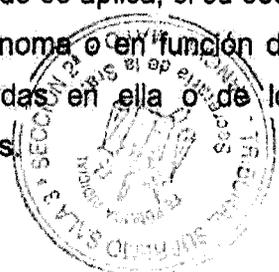
Segunda. Esclarecer si el IDECA debe ser calificado como un impuesto indirecto, pese al carácter directo que le atribuye el apartado 2 del citado artículo 6 de la Ley andaluza 11/2010, y en tal caso si su existencia y exigencia resulta compatible con el IVA, a la vista de lo que establecen los artículos 401 y 135.1.d) de la Directiva IVA.

Tercera. En el caso de que deba ser calificado como impuesto directo, decidir si la regulación del IDECA respeta la prohibición del artículo 6.2 LOFCA en el contraste con la regulación del impuesto sobre sociedades.

Considera dicho Auto que los preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación son: el artículo 6 de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, en conexión con los artículos 49, 56 y 63 TFUE, 401 y 135.1.d) de la Directiva IVA y 6.2 LOFCA.

4. Contra dicha sentencia por escrito de fecha 7 de diciembre de 2017, la mercantil NOVO BANCO, S.A. (anteriormente denominada BANCO ESPIRITO SANTO SA, SUCURSAL EN ESPAÑA) formaliza el recurso de casación en el que hace constar que la sentencia recurrida analiza la cuestión desde el punto de vista constitucional y no desde el ordenamiento comunitario, reiterando los argumentos ya citados en el apartado 2 de este Auto, y termina solicitando la anulación de la sentencia y por otro sí pide a este Tribunal que articule un procedimiento de prejudicialidad ante el TJUE, sobre las cuestiones siguientes:

a) Si el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Andalucía (en lo sucesivo: IDECA) es contrario a los artículos 49, 56 y 63 del TFUE y de los artículos 31, 36 y 40 del Acuerdo EEE, dado que la legislación ofrece ventajas fiscales a los bancos a los que se aplica, si su sede social se encuentra localizada en la Comunidad Autónoma o en función del número de oficinas bancarias que tengan establecidas en ella o de los préstamos e inversiones que destinen a proyectos suyos.





b) Si el IDECA vulnera los artículos 49 y 56 del TFUE en lo relativo a la libertad de establecimiento y, como derivación de la anterior e íntimamente ligada a la misma, la libertad de prestación de servicios; es decir, esencialmente, si existe infracción del artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ("TFUE") que consagra la libertad de establecimiento.

c) Si el IDECA vulnera los artículos 63, 65, y 267 del TFUE, en cuanto que plantea la duda de si afecta a la libre circulación de capitales en el ámbito de la UE y no se acomoda a la doctrina formulada por las sentencias del TJUE de fecha 18 de julio de 2007, Asunto OY AA, C-231/05, la sentencia recaída en el caso Verkooijen, Asunto C-35/98 de fecha 6 de junio de 2000, y la dictada en el asunto Dijkman, C-233/09.

d) Si el IDECA vulnera la Directiva 77/388/CEE (actual Directiva 2006/112 CE), del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en relación con la normativa del IVA y los principios por los que éste debe regirse desde el punto de vista esencial y estructural; es decir, si el hecho imponible gravado es realmente un IVA o su naturaleza es distinta; y si el en primer caso existe doble imposición.

5. La Letrada de la Junta de Andalucía formaliza su oposición por escrito de 20 de marzo de 2018, en el que alega que el planteamiento de la cuestión no sería determinante del fallo del presente recurso, pues lo que plantea la recurrente es si el régimen de deducciones y el beneficio fiscal que las mismas implican resulta contrario al Derecho Comunitario, en concreto a los principios de libre establecimiento, libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales. Entiende que tal planteamiento solo conduciría, en su caso, a la anulación del precepto legal por discriminatorio o contrario al Derecho Comunitario lo que afectaría a la invalidez de las deducciones, pero no conllevaría la anulación de las resoluciones administrativas impugnadas.

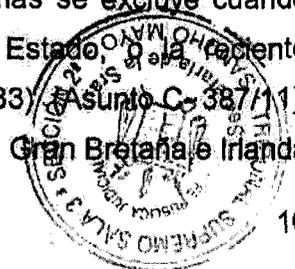




No obstante desde la perspectiva del derecho comunitario destaca la configuración del IDECA, contenida en los apartados 2 y 5 del artículo 6 de la Ley 11/10 como un impuesto directo que grava a las entidades de crédito por los depósitos de clientes de la sede central u oficinas que estén situadas en Andalucía, y que los sujetos pasivos no podrán repercutir a terceros la cuota del impuesto, como ya señaló el Tribunal Constitucional, en su STS 210/12 en relación al impuesto extremeño, idéntico al que nos ocupa.

Es decir, en el caso del IDECA nos encontramos ante un tributo directo que no recae sobre transacciones económicas que realizan las entidades de crédito y que no atiende por tanto a la nacionalidad de los depositantes. Se trata de un impuesto que grava el rendimiento que potencialmente se le presupone a los depósitos captados por las entidades de crédito radicadas físicamente en el territorio de la Comunidad Autónoma, por tener en dicho territorio bien su sede central o simplemente sucursales bancarias. Y ello, con independencia de que se trate de entidades de crédito andaluzas o no, españolas de otras Comunidades Autónomas o incluso de otro Estado Miembro.

Partiendo de que las citadas libertades (de circulación de mercancías, bienes y capitales) constituyen derechos de acceso al mercado interior, admite que con carácter general no es posible establecer medidas tributarias que obstaculicen dicho acceso, por ejemplo estableciendo una diferencia de trato entre residentes y no residentes sin justificación suficiente. En ese sentido cita la Sentencia de 7 de septiembre de 2004 (Asunto C-319/02), Manninern (apartados 22 y siguientes) que consideró restrictiva de la libre circulación de capitales una norma en virtud de la cual el derecho de una persona sujeta al pago de impuestos en un Estado miembro a que se le conceda el crédito fiscal por los dividendos que percibe de sociedades anónimas se excluye cuando estas últimas no están establecidas en el mismo Estado. Véase también la Sentencia de 25 de octubre de 2012 (JUR 2012, 339683) (Asunto C-387/11), Comisión Europea c. Reino de Bélgica, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda



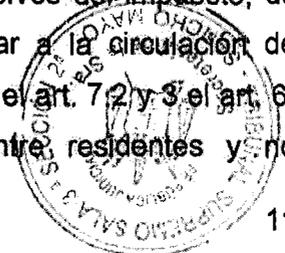


del Norte, (apartados 36 y siguientes), que declara contraria a la libertad de establecimiento la normativa del Reino de Bélgica que suponía una imposición de los rendimientos de capitales y de bienes muebles distinta en función de que éstos sean percibidos por sociedades de inversión belgas o extranjeras.

De esta manera, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el fin último de los principios de libre circulación, es la protección del mercado interior, lo que en materia tributaria impide en particular establecer medidas que fragmenten dicho mercado estableciendo diferencias entre residentes y no residentes sin que ello encuentre una justificación adecuada. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos o medidas tributarias siempre que las mismas no resulten contrarias a la libertad de circulación, lo que sucederá cuando además de suponer un obstáculo a la libre circulación, no pueda ser justificada o, pudiendo serlo, resulte desproporcionada en relación con su finalidad.

Según lo que antecede, lo primero que debemos determinar es si una medida como la establecida en el art. 7.2 y 3 del art. 6, de la Ley Andaluza del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito, que permite minorar la carga tributaria de un tributo autonómico por la realización de determinadas inversiones en la propia Comunidad Autónoma, supone un obstáculo a la libertad de circulación, en este caso de capitales, o afecta de manera efectiva a la ubicación de empresas, vulnerando la libertad de establecimiento. Y de constatarse tal obstáculo o restricción, debería examinarse entonces si existe alguna justificación que valide la medida, y si ésta es, además, proporcionada.

A partir de lo anterior, puede ya descartarse que el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito suponga un obstáculo a la libertad de circulación, fundamentalmente porque, no grava transacciones, sino el volumen de los depósitos captados por los sujetos pasivos del impuesto, de manera que no es una medida susceptible de afectar a la circulación de capitales. En todo caso, las deducciones contenidas en el art. 7.2 y 3 del art. 6, tampoco establecen ninguna diferencia de trato entre residentes y no

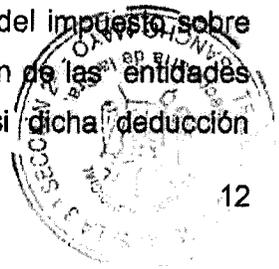




residentes en la Comunidad Autónoma, y por tanto entre españoles y otros nacionales de Estados miembros de la UE, pues su aplicación no depende de dónde radique el domicilio social de la entidad bancaria, sino que se aplica por igual a todas las sucursales establecidas en Andalucía y por tanto sujetas al impuesto.

Debe además descartarse que la elevada cuantía de la deducción establecida en el art. 6, apartado 7.2 y 3 de la Ley del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito implica, de facto, que se imponga a las entidades bancarias la realización de inversiones en determinados proyectos de utilidad social, limitando en consecuencia la libertad de circulación de capitales, pues en ausencia de tal deducción, éstos podrían haberse dedicado a otras finalidades. En primer lugar, debe rechazarse un posible argumento en tal sentido porque parte de un entendimiento de dicha libertad que no resulta coherente con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea examinada, ya que ésta se proyecta sobre la circulación entre diferentes partes del territorio, de manera que tiene como finalidad prevenir medidas que supongan la fragmentación del mercado, lo que es evidente que no sucede en este caso, porque si el tributo no recae ni tan siquiera sobre la circulación de capitales entre diferentes lugares del territorio, tampoco la deducción establecida resulta idónea para suponer un obstáculo o restricción a dicha libertad. En segundo lugar, la deducción que se controvierte pretende incentivar determinadas inversiones en la propia Comunidad Autónoma, inversiones que son enteramente voluntarias, de forma que la única consecuencia que tiene para el contribuyente realizar dichas inversiones es el pago íntegro, sin beneficios fiscales, del tributo autonómico.

Se trata, en fin, de un incentivo o medida que pretende fomentar la reinversión de beneficios en la propia Comunidad Autónoma, sin obstaculizar por ello otras inversiones alternativas. Finalmente, tampoco podría una deducción como la contenida en el art. 7.2 y 3 de la Ley del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito incidir en la ubicación de las entidades financieras pues ello sólo podría suceder, en su caso, si dicha deducción





minorase la carga de un tributo de carácter general, que fuera aplicable en todo el territorio nacional, pero no cuando se trata de una deducción en un tributo propio autonómico como el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito.

En este sentido, habría que destacar que siendo el sistema de deducciones de la Ley 11/10 idéntico al previsto en la Ley de Extremadura reguladora de la misma figura impositiva, enjuiciada en la STC 210/12 que enjuició y descartó que deducciones equivalentes a las previstas en el artículo 6.punto 7 apartado 3 de la Ley 11/10 fueran contrarias a los principios de libre circulación y libertad de establecimiento. Y sus consideraciones son igualmente trasladables a la deducción de 200.000 euros, la cual resulta también ajustada a las exigencias relativas tanto a la existencia de una justificación del trato dispar así como la proporcionalidad de la medida al fin perseguido. Y es que el IDECA tiene un fundamento no solo fiscal sino también extrafiscal ya que no sólo tiene como fin último el recaudatorio, sino que tiene como principal objetivo incentivar la inversión en la Comunidad Autónoma y promover el ahorro regional. De ahí que se establezcan deducciones a favor de las entidades de crédito andaluzas frente a las no residentes, y siendo en todo caso adecuada y proporcionada la medida, dada la cuantía de la deducción. Por otro lado 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 como tal ya, que, mientras que el IS lo que grava es el beneficio de las entidades de crédito, el tributo extremeño 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.





En consecuencia, la recurrida sostiene que No procede el planteamiento de cuestión prejudicial comunitaria solicitada de contrario.

6. Por Providencia de esta Sala de fecha 2 de abril de 2019, se acuerda oír por diez días a las partes sobre la conveniencia de dirigirse a título prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al amparo del art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, para preguntarle si los artículos 63 y 49 del mencionado Tratado, que garantizan la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento en el territorio de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un sistema de deducciones como el previsto para el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en los puntos 2 y 3 del artículo 6, apartado 7, de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, del Parlamento de Andalucía.

La parte recurrente se mostró favorable al planteamiento por escrito de fecha veinticuatro de abril de dos mil diecinueve. La Junta de Andalucía, recurrida, en su escrito de fecha seis de mayo de 2019 considera que no procede el planteamiento de cuestión prejudicial comunitaria, al no concurrir los presupuestos del artículo 267 del TFUE. Pues alega en primer lugar imprecisión en el planteamiento, ya que no se concretan suficientemente las deducciones fiscales a las que se refiere la Sala, y de otro lado, la anulación no tendría relevancia para el caso, aparte de reiterar la conformidad de la norma impugnada con el derecho comunitario.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- 1. El marco jurídico nacional.

1.1 Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.





De conformidad con el Auto de admisión del recurso de casación antes analizado el contenido del presente recurso se ha de limitar al artículo sexto de dicha ley autonómica andaluza que dice lo siguiente:

«Artículo sexto. Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades,de Crédito en Andalucía.

Uno. Creación. Se crea el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito en Andalucía.

Dos. Naturaleza y objeto del impuesto. El Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito en Andalucía es un impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Andalucía y de carácter directo que, en los términos establecidos en esta Ley, grava a las entidades mencionadas en el apartado cinco de este artículo por la tenencia de depósitos de clientes.

Tres. Hecho imponible. Constituye el hecho imponible del Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito en Andalucía la tenencia de depósitos de clientes que comporten la obligación de restitución.

Cuatro. No sujeción al impuesto. No están sujetos al impuesto: 1. El Banco de España y las autoridades de regulación monetaria. 2. El Banco Europeo de Inversiones. 3. El Banco Central Europeo. 4. El Instituto de Crédito Oficial.

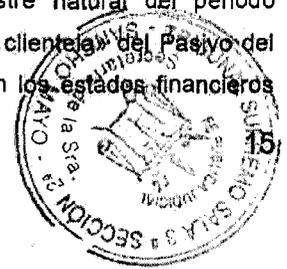
Cinco. Sujetos pasivos.

1. Son sujetos pasivos a título de contribuyentes las entidades de crédito por los depósitos de clientes de la sede central u oficinas que estén situadas en Andalucía.

2. A efectos de lo previsto en esta Ley, son entidades de crédito las definidas en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del derecho vigente en materia de Entidades de crédito al de las Comunidades Europeas.

3. Los sujetos pasivos no podrán repercutir a terceros la cuota del impuesto.

Seis. Base imponible. 1. 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. (...).

Siete. Cuota tributaria. 1. La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible la siguiente escala de gravamen:

Base imponible Hasta (euros)

Cuota íntegra (euros)

Resto base imponible Hasta (euros)

Tipo aplicable Porcentaje 150.000.000 0,3 150.000.000 450.000 450.000.000 0,4 600.000.000 2.250.000 en adelante 0,5

2. Deducciones generales. De la cuota íntegra resultante se deducirán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes cantidades:

a) 200.000 euros cuando el domicilio social de la entidad de crédito se encuentre en Andalucía.

b) 5.000 euros por cada oficina situada en Andalucía. Esta cantidad se elevará a 7.500 euros cuando la oficina esté radicada en un municipio cuya población de derecho sea inferior a 2.000 habitantes.

3. Deducciones específicas. Serán igualmente deducibles:

a) Los importes de aquellos créditos y préstamos, así como de inversiones, destinados en el ejercicio a proyectos de Andalucía en el marco de la Estrategia para la Economía Sostenible, que señalarán las leyes del Presupuesto de cada año.

b) Los importes destinados a la Obra Social de las Cajas de Ahorro y el Fondo de Educación y Promoción de las Cooperativas de Crédito, efectivamente invertidos en el periodo impositivo en Andalucía. (...)

4. La cuota líquida será el resultado de aplicar las deducciones establecidas en los dos números anteriores. La suma de las deducciones tendrá como límite el importe de la cuota íntegra, sin que la cuota líquida pueda presentar un valor menor a cero euros. En los supuestos en que no sean aplicables las deducciones, la cuota líquida será igual a la cuota íntegra.





5. Ocho. Periodo impositivo y devengo. 1. El periodo impositivo de este impuesto será el año natural(...).

Nueve. Liquidación del impuesto. (...).

2.- Los presupuestos del reenvío prejudicial. Juicio de relevancia del planteamiento de la cuestión para la resolución del recurso.

La Comunidad de Andalucía sostiene que el planteamiento de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea es irrelevante para la resolución del recurso de casación planteado, pues en la hipótesis de una respuesta de dicho Tribunal afirmando la incompatibilidad del impuesto con el ordenamiento comunitario, el efecto jurídico sería la anulación de las deducciones previstas en los apartados 2 y 3 del apartado siete, del artículo 6 de la ley; tanto generales, como específicas, siendo afectados en consecuencia por la posible sentencia exclusivamente quienes se hubieren beneficiado de las mismas, pero subsistiendo válidamente las liquidaciones de quienes, como el recurrente, estaban sujetos al impuesto, puesto que el recurrente lo que impugna son las liquidaciones del mismo, sin alegar derecho a las deducciones previstas en dicho impuesto.

Sin embargo, y sin prejuzgar los efectos que una posible sentencia por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que estimara incompatible total o parcialmente el impuesto creado por esta ley autonómica con el derecho comunitario en relación con los distintos actos de aplicación de este tributo, lo cierto es que el recurrente no solicita la anulación de estos actos por una indebida aplicación de las deducciones legalmente previstas, sino porque a su juicio la creación del impuesto con estos condicionantes, al establecer una serie de deducciones aplicable exclusivamente a quienes tienen la sede central o las oficinas en la Comunidad de Andalucía o hagan sus inversiones en la misma, conlleva un tratamiento discriminatorio para quienes no reúnan estas condiciones por tener su sede en otros territorios de España o de otros estados miembros de la Unión Europea, constituyendo de facto un impuesto





aplicable exclusivamente a estos sujetos pasivos, lo que a su juicio puede afectar a la libertad de circulación de capitales, de establecimiento y de servicios que ampara la normativa comunitaria. En otras palabras, no esta discutiendo exclusivamente el establecimiento de las deducciones, sino el propio impuesto, tal como está configurado estructuralmente, por lo que no se puede descartar a priori que el resultado de la cuestión no puede afectar a la validez de las liquidaciones impugnadas. En consecuencia la repuesta a la cuestión prejudicial es relevante para el fallo del recurso.

3. Las cuestiones prejudiciales.

De las tres cuestiones que el Auto de la Sección Primera considera de interés casacional, corresponde la competencia para resolver las dos primeras al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La primera, determinar si los artículos 49, 56 y 63 TFUE, 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 IDECA, en los puntos 2 y 3 del artículo 6, apartado 7, de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

Esta Sala, acogiendo en parte los razonamientos de la recurrente tiene dudas acerca de la compatibilidad de este impuesto con las citadas libertades comunitarias y en consecuencia con los artículos 49, 56 y 63 del TFUE que las amparan, pues un análisis del impuesto y de los elementos esenciales del mismo, especialmente del tipo de gravamen en relación con el alcance de las deducciones, en particular con la general de 200.000 euros para las entidades bancarias con sede en la Comunidad de Andalucía, llevan a considerar que es un impuesto dirigido de facto a gravar en la práctica a las entidades bancarias que no tienen su sede en la Comunidad de Andalucía, entre ellas las que tienen su sede en otros estados miembros de la Unión, hasta el punto de que





la propia norma ha previsto que las deducciones superen la cuantía de la cuota íntegra(artículo siete, ocho, punto 4). Lo mismo podemos decir de las deducciones específicas destinadas a favorecer las inversiones en la propia comunidad, cuando no dirigidas exclusivamente a un tipo de entidades, Cajas de Ahorro o Cooperativas, que el recurrente considera preinstaladas en la Comunidad con anterioridad a la creación del impuesto, frente a otras.

En esas circunstancias pudieran verse afectadas estas libertades al establecer la predeterminación de las inversiones en el territorio de la Comunidad, al objeto de poder acogerse en su caso a dichas deducciones.

Esta Sala, comparte el criterio de la recurrente de que el IDECA, al determinar la configuración de las deducciones generales establece una diferencia de trato entre una entidad residente y una no residente en Andalucía, poniendo a esta última en una situación desfavorable, desde el momento en que se establece una deducción en la cuota por radicar la casa central o servicios generales en Andalucía, lo que afecta a la libertad de establecimiento, rompiendo la unidad de mercado , haciendo que el establecimiento de empresas no residentes en principio en dicha Comunidad se vean en la necesidad de decidir su instalación en la misma, no atendiendo a un criterio meramente empresarial, sino a la existencia de un impuesto del que puede librarse total o parcialmente si decide trasladar o establecer su sede en dicha Comunidad. Es tan importante la deducción general, en relación a las cuotas previstas, que de hecho transforma la naturaleza del impuesto, convirtiéndolo en un impuesto a las entidades bancarias no residentes.

Por otro lado, comparte igualmente el criterio de la recurrente, (con cita de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [«TJUE»] de 18 de julio de 2007, Oy AA (C- 231/2005; EU:C:2007:439) y 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/2008; EU:C:2009:709), de que el IDECA, al configurar las deducciones específicas ligadas al interés regional y conectadas con las singularidades regulatorias de entidades como las cajas de ahorro y cooperativas de crédito de implantación casi





exclusivamente regional, produce, de facto, una discriminación en la situación de las entidades de crédito, según su vinculación con los intereses regionales de Andalucía, pudiera resultar contraria al principio de libertad de establecimiento y, por ende, al de libre prestación de servicios. Semejantes diferencias de trato constituyen restricciones al ejercicio de la libertad de establecimiento por sociedades domiciliadas en otros Estados miembros de la Unión Europea o en otras comunidades autónomas del Reino de España y, al mismo tiempo, comportan un obstáculo a la libre prestación de servicios. Y al mismo tiempo, se opone a la aplicación del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE, del Consejo, de 24 de junio de 1998, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [libre circulación de capitales] (DOCE de 8 de julio de 1988, serie L, número 178/5), y el artículo 63 TFUE, relativo a libre circulación de capitales.

Como sostiene la recurrente la regulación del IDECA puede condicionar la libertad de decisión de las entidades de crédito en relación con la asignación de los depósitos captados en Andalucía y las decisiones de las entidades afectadas sobre la colocación de sus inversiones, Establecer una tributación diferente en función de la residencia de la entidad financiera o del lugar de inversión obstaculiza la libre circulación de capitales. Trae a colación, singularmente, la sentencia del TJUE de 1 de julio de 2010, *Dijkman y Dijkman-Lavaleije* (C-233/2009; EU:C:2010:397). Recuerda la recurrente que la propia exposición de motivos de la ley que regula el IDECA menciona expresamente que con él se pretende atajar el endémico problema de la fuga de ahorro que sufre Andalucía. Entiende que la aplicación efectiva del IDECA distorsiona las decisiones de gestión de las entidades financieras, tendiendo a migrar su negocio a territorios no sometidos al impuesto o hacia productos no gravados por el mismo.

En consecuencia procede plantear al Tribunal de Justicia la cuestión de la compatibilidad del Impuesto, en los términos que la Sección de Admisión de esta Sala formula.





La segunda cuestión que plantea dicha Sección de Admisión consiste en esclarecer si el IDECA debe ser calificado como un impuesto indirecto, pese al carácter directo que le atribuye el apartado 2 del citado artículo 6 de la Ley andaluza 11/2010, y en tal caso si su existencia y exigencia resulta compatible con el IVA, a la vista de lo que establecen los artículos 401 y 135.1.d) de la Directiva IVA.

Para la recurrente, la sentencia recurrida vulnera 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 [«Directiva IVA»] (DOUE de 11 de diciembre de 2016, serie L, número 347/1) [que era la vigente *ratione temporis*], porque la sentencia recurrida califica al IDECA como un impuesto directo, cuando no puede serlo al articularse sobre operaciones empresariales, en este caso transacciones económicas, como hace el IVA, concretamente sobre prestaciones de servicios financieros. Asegura que ambos impuestos gravan lo mismo, por lo que es inadmisibile ,como hace la Sala de instancia para desligarlo del IVA , sostener que se grava una capacidad económica derivada de una operación de pasivo (captación de depósitos), con el objeto de definir el IDECA de tal forma que pueda eludirse su identidad con el IVA, máxime cuando el IDECA grava una operación que literalmente se encuentra sujeta pero exenta en el IVA. Y la afirmación de que el IDECA grava el rendimiento que potencialmente se presume a los depósitos captados, como elemento susceptible de generar ingresos, que efectúa la Sala de instancia, le parece contradictoria, teniendo en cuenta que la capacidad económica resultante de la actividad financiera con los fondos captados mediante depósitos se grava precisamente por el impuesto sobre sociedades o por el impuesto sobre actividades económicas. Al gravar los depósitos de las entidades de crédito, el IDECA no sólo invade el ámbito del hecho imponible del IVA, haciendo suya la obligación tributaria resultante, que el impuesto armonizado declara exenta, sino que además, al no ser repercutible por el depositante o depositario con cargo a su IVA devengado, acentúa el pernicioso efecto de la exenciones interiores sobre la neutralidad del impuesto. Tampoco resulta bien parada la neutralidad exterior





del IVA, al ser aplicable el IDECA a cualquier tipo de depósitos, independientemente de la residencia de los depositantes

Esta Sala considera que es procedente plantear igualmente la compatibilidad del IDECA con la normativa comunitaria antes citada, esto es, esclarecer si el IDECA debe ser calificado como un impuesto indirecto, pese al carácter directo que le atribuye el apartado 2 del citado artículo 6 de la Ley andaluza 11/2010, y en tal caso si su existencia y exigencia resulta compatible con el IVA, a la vista de lo que establecen los artículos 401 y 135.1.d) de la Directiva IVA, puesto que este impuesto grava la tenencia de depósitos, y éstos están sujetos al IVA, aunque exentos.

LA SALA ACUERDA:

Primero.- Suspender el procedimiento hasta la resolución de este incidente prejudicial.

Segundo.- Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

1ª) Determinar si los artículos 49, 56 y 63 TFUE, 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 IDECA, en los puntos 2 y 3 del artículo 6, apartado 7, de la Ley andaluza 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

2ª) Determinar si el IMPUESTO SOBRE LOS DEPÓSITOS DE CLIENTES EN LAS ENTIDADES DE CRÉDITO EN ANDALUCÍA (IDECA) debe ser calificado como un impuesto indirecto, pese al carácter directo que le atribuye el apartado 2 del citado artículo 6 de la Ley andaluza 11/2010, y en tal caso si su





existencia y exigencia resulta compatible con el IVA, a la vista de lo que establecen los artículos 401 y 135.1.d) de la Directiva IVA.

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

