

## FALLO

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

Ha decidido

Denegar el amparo solicitado por Metalibérica, S.A.

Y llévase testimonio de esta Sentencia a la pieza separada de suspensión.

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

Dada en Madrid, a diecisiete de enero de dos mil cinco.—María Emilia Casas Baamonde.—Javier Delgado Barrio.—Roberto García-Calvo y Montiel.—Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.—Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez Tremps. Firmado y rubricado.

2644

*Pleno. Sentencia 10/2005, de 20 de enero de 2005. Cuestiones de inconstitucionalidad 660-2000 y otras 27 (acumuladas). Planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sobre el artículo 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales.*

*Vulneración del principio de igualdad tributaria: exención de impuestos de las cajas de ahorro en su actividad financiera o mercantil. Derogación de precepto estatal.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta; don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugeni Gay Montalvo, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Ramón Rodríguez Arribas, don Pascual Sala Sánchez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 660-2000, 1378-2000, 1379-2000, 1465-2000, 1677-2000, 1678-2000, 1703-2000, 1704-2000, 1963-2000, 2901-2000, 2923-2000, 2924-2000, 2961-2000, 2962-2000, 2991-2000, 2992-2000, 3025-2000, 3027-2000, 3115-2000, 3116-2000, 3277-2000, 3278-2000, 3306-2000, 3307-2000, 3308-2000, 5136-2000, 5571-2000 y 5708-2000, planteadas todas ellas por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sobre el artículo 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, por presunta vulneración de los arts. 14, 31.1, 38 y 133.3 de la Constitución española; y alternativa o subsidiariamente sobre el art. 279.7 y disposición derogatoria, apartado 1, disposición undécima, del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones

legales vigentes en materia de régimen local, por presunta vulneración del artículo 82.5 y 6 de la Constitución española. Han intervenido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Pablo Pérez Tremps, quien expresa el parecer del Tribunal.

## I. Antecedentes

1. El 9 de febrero de 2000 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal un escrito de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña al que se acompañaba, junto con el testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala, del 12 de enero anterior, en el que se acordaba plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales y 279.7, y la disposición derogatoria, apartado 1, disposición undécima, del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.

La cuestión se suscita en el recurso contencioso-administrativo núm. 68/1996, interpuesto por la entidad Caixa D'Estalvil del Penedès contra la Resolución de 19 de diciembre de 1995 de la Gerencia del organismo autónomo local de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra 301 liquidaciones tributarias giradas por dicho organismo autónomo con fecha de 20 de junio de 1995 —en virtud de la delegación prevista en el artículo 7 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales— en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 37.919.476 pesetas, como consecuencia de las actividades comerciales desarrolladas por la actora en diversos municipios de la provincia de Barcelona. A juicio de la entonces recurrente, las cajas de ahorro se encontraban exentas del impuesto sobre actividades económicas previsto en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, del mismo modo que lo estaban de la licencia fiscal; y lo estaban, porque, históricamente, las cajas de ahorro, debido a su especial naturaleza, siempre han disfrutado, para todas las actividades que realizan, del beneficio de la exención en la licencia fiscal del impuesto industrial, hasta que la Administración, a raíz de la Ley 40/1981, de 28 de octubre, entendió derogada la exención, clasificando en un primer momento a las cajas de ahorro, por el Real Decreto 3197/1983, en el epígrafe 811.11 de las tarifas, para posteriormente, y con base en la doctrina sentada por el Tribunal Supremo (en Sentencia de 14 de mayo de 1984, posteriormente confirmada por las Sentencias de 14 de julio de 1986, 2 de junio de 1987 y 19 de mayo de 1988), dictar el Real Decreto 883/1985, donde volvió a excluirlas. La exención reconocida por el Tribunal Supremo tenía un carácter amplio, al comprender todas las actividades realizadas por las cajas de ahorro, cualesquiera que fuesen esas actividades. Dicha exención favorable a las cajas de ahorro, además, no habría cambiado por el hecho de que el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que aprobó el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, como consecuencia de la delegación contenida en la Ley 7/1985, reguladora de las bases del régimen local, matizase en su artículo 279.7 la exención aplicable a las cajas de ahorro concretándola a los «Montes de Piedad y Obra Benéfico Social», ya que la redacción literal del citado artículo no se ajusta a Derecho, al haberse excedido el Gobierno en el uso de la delegación que le confería la disposición final primera

de la Ley 7/1985 (que le autorizaba en el plazo de un año a refundir, regularizar, aclarar y armonizar las disposiciones legales vigentes), por cuanto no existía base jurídica alguna en la que apoyar la redacción literal de la exención controvertida. En este sentido se han manifestado tanto las Sentencias de los Tribunales de Justicia de Aragón (18 de diciembre de 1989), Castilla y León (25 de junio de 1992) y Andalucía (30 de septiembre de 1993), como el propio Tribunal Supremo en Sentencias de 10 de febrero y 14 de julio de 1995.

Sobre la base de lo anterior insistía la entonces recurrente en que la disposición transitoria tercera de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de haciendas locales, modificada por las Leyes 6/1991 y 18/1991, permitía el disfrute de la exención que se tuviese en la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales (o en la de actividades profesionales y de artistas) hasta la fecha de su extinción, salvo que no tuvieran término de disfrute, en cuyo caso, el plazo de disfrute finalizaría el día 31 de diciembre de 1994. Y las cajas generales de ahorro popular, montes de piedad y obras benéfico-sociales gozaban, según el art. 279 del texto refundido de régimen local, de exención en la citada licencia fiscal. Este criterio, por lo demás, ha sido además admitido por la propia Administración, como lo pone de manifiesto: a) Que el Ayuntamiento de Montcada i Reixac haya estimado el recurso interpuesto por la recurrente contra las liquidaciones del impuesto sobre actividades económicas giradas, correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994; b) que la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en consulta planteada sobre el alcance de la exención prevista en el art. 279 del texto refundido de 1986, resolvió que esta exención «alcanza a todas las actividades de las Cajas de Ahorro incluidas las de crédito de conformidad con la doctrina legal fijada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1984»; c) que la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en informe de 21 de octubre de 1988, llega a la conclusión de que tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 1988 «queda zanjada la polémica y no cabe otra interpretación distinta de la exención de las Cajas de Ahorro en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales»; d) que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en Resolución de 29 de abril de 1996, declara que ya es pacífica tanto jurisprudencial como doctrinalmente que la exención reconocida a las cajas de ahorro en el impuesto sobre actividades económicas se extiende a todas las actividades desarrolladas por las cajas de ahorro y no se limita sólo a las obras benéfico sociales.

En consecuencia, para el órgano judicial proponente, el artículo 9.7 del texto refundido del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, aprobado por el Decreto 3313/1966, de 28 de diciembre, en cuanto reconoce para las cajas de ahorro una exención incondicionada, adolece del vicio de inconstitucionalidad sobrevenida al promulgarse la Constitución Española (apartado 3 de su disposición derogatoria), por contravención de sus arts. 14 (beneficio fiscal discriminatorio), 31.1 (principios de generalidad en el sostenimiento de los gastos públicos, y de igualdad y justicia del sistema tributario), 38 (libertad de empresa en el marco de la economía de empresa en relación con el principio de libre competencia) y 133.3 (principio de legalidad en el establecimiento de los beneficios fiscales). Alternativa o subsidiariamente entiende viciado también el ejercicio de la delegación legislativa contenido en el art. 279.7 y en la disposición derogatoria undécima del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, en virtud de la delegación legislativa establecida en la Disposición final primera de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régi-

men local, en relación con lo previsto en los arts. 82 CE y 27.2 b) LOTC.

A juicio del órgano judicial, si los beneficios fiscales pueden derogarse por leyes posteriores, obvio será que los efectos derogatorios de la promulgación de la Constitución (apartado 3 de su disposición derogatoria) hayan de alcanzar de lleno a aquellos beneficios fiscales contrarios a sus preceptos y principios. A su entender la exención incondicionada que para las cajas de ahorro se contenía en el art. 9.7 del texto refundido de 1966, vigente y transitoriamente aplicable hasta el 31 de diciembre de 1994, según jurisprudencia consolidada y de cuya validez constitucional depende el fallo del presente recurso contencioso-administrativo, es contraria: a) Al principio de igualdad (art. 14 CE) por beneficiar a las cajas de ahorro en unas actividades típicamente comerciales o mercantiles, cuales son las propias de las entidades crediticias y financieras y que desarrollan en igualdad de condiciones con sus competidores en el mercado, discriminando así a las demás entidades que las ejercen en idénticas condiciones legales y de mercado. La naturaleza originaria de las cajas de ahorro podría haber justificado históricamente tal exención, pero al equipararse totalmente sus operaciones crediticias y financieras con los demás competidores ha de entenderse carente de cualquier justificación constitucional; b) A los principios de generalidad, igualdad y justicia del sistema tributario (art. 31.1 CE), porque en una hacienda, como la local, presidida esencialmente por el principio del beneficio más que por el estricto de capacidad económica, una exención desprovista de justificación constitucional constituye una grosera vulneración de los principios de solidaridad y generalidad de la carga tributaria; al principio de libertad de empresa en el marco de una economía de mercado (art. 38 CE), cuya principal manifestación ha de ser el principio de libre competencia en el ámbito crediticio y financiero, con lo cual, el disfrute de un beneficio fiscal respecto del ejercicio de actividades financieras idénticas a las ejercidas por otras entidades de crédito y carente de cualquier justificación constitucional, ha de incidir necesariamente en el «marco de la economía de mercado» por la evidente competencia desleal que supone respecto de las demás entidades de crédito; c) y al principio de legalidad en el establecimiento de beneficios fiscales (art. 133.3 CE), al venir establecida la exención de las cajas de ahorro en un Decreto legislativo que no está respaldado en una Ley previa, y que por haberse excedido, como ha venido manteniendo el Tribunal Supremo, de la delegación previa, tiene naturaleza simplemente reglamentaria, con lo cual, no sólo vulnera el art. 10 b) de la Ley general tributaria, sino también el art. 133.3 de la Constitución.

En efecto, el órgano judicial que plantea la cuestión había venido manteniendo que los beneficios fiscales de las cajas de ahorro —en la licencia fiscal— habían de quedar limitados a sus actividades de los montes de piedad y benéficas. No obstante, y dado que la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 1999, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, ha declarado explícitamente que en la fecha de entrada en vigor del impuesto sobre actividades económicas, el día 1 de enero de 1992, la entidad mencionada se hallaba exenta de la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, abarcando la exención todas sus actividades, esta circunstancia le obliga a un cambio de criterio como consecuencia del acatamiento de la doctrina del Tribunal Supremo (basada en criterios exclusivamente formales de técnica legislativa y sin enjuiciar la cuestión desde la perspectiva constitucional), aunque ello lleva consigo la aplicación de una norma preconstitucional que se estima

contraria a la norma fundamental y el reconocimiento de una exención transitoria que igualmente se estima vulneradora de los principios constitucionales, con lo cual, se encuentra obligado a someter el tema al propio Tribunal Constitucional.

Por otra parte, y ya en relación con la naturaleza jurídica de las cajas de ahorro, entiende el órgano judicial que el estatus de estas entidades es radicalmente distinto del de sus orígenes (benéfico-social), siendo indudable el carácter comercial de sus operaciones mercantiles al poder realizar las mismas operaciones que las autorizadas a la banca privada. En este sentido tanto las SSTC 48/1988 y 49/1988, ambas de 22 de marzo, que las consideraron como «instituciones atípicas» como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por ejemplo, en Sentencias de 30 de abril de 1998 y 22 de julio de 1999) han destacado la total disociación entre la naturaleza de las cajas como instituciones de base fundacional sin ánimo de lucro y la actividad financiera o de entidades de crédito que le es propia. Por este motivo, siendo la contribución industrial un tributo de carácter real (como expresamente reconoce la STS de 30 de abril de 1998), y no subjetivo o personal, la propia evolución de las actividades de las cajas de ahorro conllevaba la no exención respecto de aquellas actividades propias de cualquier entidad de crédito típicamente sujetas a los tributos desde el momento en que comenzaron a ser ejercidas por las cajas (fundamentalmente, a partir del Real Decreto 2290/1977, de 27 de agosto, sobre regulación de los órganos rectores de las cajas de ahorro). Nunca existió una exención subjetiva incondicionada para las cajas de ahorro, sino que su especial régimen fiscal afectaba exclusivamente a sus funciones de carácter benéfico o benéfico-social. En el caso del tributo que nos ocupa la solución es aún más obvia: es la actividad (o, más precisamente, su ejercicio) y no la persona que la ejerce lo que se sujeta al tributo, por lo que, al no ejercitarse ya únicamente actividades benéficas, todas las demás ejercidas por las cajas de ahorro quedaban sujetas a la licencia fiscal.

Así lo ha entendido el propio legislador, a juicio del órgano judicial planteante, quien, si bien con carácter provisional, al aprobar el artículo 23 del Real Decreto-ley 3/1981, de 16 de enero, de medidas sobre régimen jurídico de las corporaciones locales, limitó la exención en los tributos municipales «a las actividades de los Montes de Piedad y benéficas expresamente declaradas», régimen que luego sería reproducido en el artículo 24 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre, por la que se aprobaban determinadas medidas sobre régimen jurídico de las corporaciones locales (que substituyó al anterior Real Decreto-ley). De acuerdo con lo expuesto bien pudo entenderse que esta legislación no innovó realmente la cuestión, sino que se limitó a reflejar la evolución de la naturaleza de las cajas de ahorro y de sus actividades en relación con la estructura de los hechos imposables de los tributos municipales o de carácter local. Sin embargo, el Real Decreto 3183/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba la «tabla de vigencias» de los preceptos afectados por la Ley 40/1981, se limitó a derogar el artículo 5 del Estatuto para las cajas de ahorro popular de 14 de marzo de 1933 en cuanto a las exenciones tributarias locales concedidas.

Posteriormente el párrafo 11 de la disposición final primera de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, autorizó al Gobierno a refundir las disposiciones legales vigentes, regularizando, aclarando y armonizando dichas disposiciones. Así, y en uso de tal autorización, se aprobó el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, cuyo artículo 279.7 acogió la exención en los mismos términos que el art. 24 de la Ley 40/1981. Bien pudo entenderse, entonces, que la omisión en el Real Decreto de vigencias 3183/1981, de 29 de

diciembre, de la derogación expresa del artículo 9.7 del texto refundido de 1966, quedaba perfectamente subsanada por el Real Decreto Legislativo 781/1986, norma de rango legal dictada por el Gobierno de la Nación en uso de una autorización que comprendía la regularización, aclaración y armonización de las disposiciones a refundir, entre ellas, aquel texto refundido de 29 de diciembre de 1966.

Repasando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el órgano judicial añade que la omisión en el precepto reglamentario de vigencias (Real Decreto 3183/1981) de la afectación del art. 9.7 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, aprobado por el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, ha sido la *ratio decidendi* de las primeras resoluciones del Tribunal Supremo que, a la postre, han condicionado toda la jurisprudencia posterior. Así, la STS de 14 de mayo de 1984 entendió no derogado el artículo 9.7 del texto refundido de 1966 por la Ley 40/1981, y la de 14 de julio de 1986 entendió vigente la exención del citado artículo con base en el allanamiento del Abogado del Estado ante un recurso de la Confederación de Cajas de Ahorro contra la inclusión de éstas en el epígrafe 811.11 de las tarifas de la licencia fiscal, por el Real Decreto 3197/1983, de 7 de diciembre, de modificación de las tarifas de la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales. Por el contrario las Sentencias de 18 de octubre de 1986 y de 26 de febrero de 1987 limitaron la exención a la obra benéfico-social. No obstante, estas Sentencias fueron rescindidas por las dictadas en revisión el día 19 de mayo de 1988. Y, a partir de éstas, el criterio se ha reproducido en las posteriores dictadas (por ejemplo, en Sentencias de 15 de noviembre de 1988, 30 de enero, 13 de febrero y 24 de octubre de 1989, 10 de julio de 1990, 24 de mayo de 1993, 10 de febrero y 14 de julio de 1995, 29 de enero, 26 de febrero de 1996, 3 de febrero y 9 de abril de 1997, 30 de abril y 11 de junio de 1998, y 3 y 22 de mayo de 1999).

Finalmente, y de forma alternativa o subsidiaria a la cuestión anterior, plantea igualmente el órgano judicial el problema derivado del control del ejercicio de la delegación legislativa del art. 279.7 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril. Partiendo de la dualidad o duplicidad competencial en el control de la legislación delegada, tanto para los Tribunales ordinarios como para el propio Tribunal Constitucional, como se deriva del art. 1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa –y de las SSTC 51/1982, de 19 de julio, 47/1984, de 4 de abril, 205/1993, de 17 de junio, 179/1992, de 13 de noviembre, y 385/1993, de 23 de diciembre–, cuando el Gobierno incluyó en el art. 279.7 del Real Decreto Legislativo 781/1986 la exención para los montes de piedad y obras benéfico-sociales de las cajas de ahorro, y cuando en su disposición derogatoria derogó explícitamente el texto refundido del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales de 1966, estaba usando correctamente la autorización para refundir textos legales del art. 82.5 de la Constitución; dado que la disposición final primera de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases del régimen local, autorizó a regularizar, aclarar y armonizar, y en uso de esa autorización el Gobierno aclaró la cuestión sobre la vigencia del art. 9.7 del texto refundido de 1966, además, con una norma de rango superior al del Real Decreto de vigencias de 1981. Es cierto, no obstante, que por una insólita descoordinación, el Consejo de Ministros autorizó el allanamiento en el recurso contra el Real Decreto 3197/1983 (lo que provocó su anulación), y que más tarde no incluyó a las cajas de ahorro en las tarifas de la licencia fiscal, pero tal incoherencia y contradicción ha de resolverse necesariamente en favor de la norma con rango de ley.

2. La Sección Cuarta de este Tribunal, por providencia de 28 de junio de 2000, acordó admitir a trámite la cuestión, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el artículo 37.2 de la Ley Orgánica del

Tribunal Constitucional, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, para que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Todo ello con publicación en el «Boletín Oficial de Estado» de la incoación de la cuestión (lo que se cumplimentó en el BOE núm. 166, de 12 de julio).

3. Por escrito registrado en este Tribunal el día 18 de julio de 2000 se recibió comunicación de la Presidenta del Senado, en el sentido de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Igualmente, y por escrito registrado el 20 de julio de 2000, la Presidenta del Congreso de los Diputados comunicó que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General.

4. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito presentado el día 19 de julio de 2000, en el que suplicaba que, previos los trámites legales, se dictara Sentencia por la que se inadmitiese la cuestión en relación con el «control del ejercicio de la delegación legislativa del art. 279.7 del Real Decreto legislativo 781/1986», desestimándose en lo demás. Para el Abogado del Estado la presente cuestión se suscita en relación con dos materias claramente diferenciadas: una, sobre la constitucionalidad del art. 9.7 del texto refundido de 1966; y otra, sobre el ejercicio de la delegación legislativa contenida en la disposición final primera de la Ley 7/1985. Pues bien, respecto de esta segunda entiende que la disposición final primera de la Ley 7/1985, reguladora de las bases del régimen local, autorizó al Gobierno a «refundir en el plazo de un año, y en un solo texto, las disposiciones legales vigentes de acuerdo con lo dispuesto en la disposición derogatoria», de tal manera que uno de los preceptos a refundir era el art. 9.7 del texto refundido de 1966, que no fue derogado por el Real Decreto 3183/81, que aprobó la tabla de vigencias en la materia. Ese precepto resultó afectado por el ejercicio de la delegación normativa, en tanto que establecía una exención general y subjetiva para las cajas de ahorro, y al refundirse en el texto refundido aprobado por el Real Decreto legislativo 781/1986 (en su art. 279.7) se convirtió en una exención en relación con la actividad producida «por los Montes de Piedad y obras benéfico-sociales». Al mismo tiempo la disposición derogatoria, apartado 11, disposición undécima del texto refundido de 1986, declaraba derogado el texto refundido de 1966 y, por tanto, su art. 9.7. Esta situación normativa dio lugar al planteamiento de varios conflictos ante el Tribunal Supremo sobre el alcance de la exención en favor de las cajas de ahorro, pues, si antes del texto refundido de 1986 –al no incluirse el art. 9.7 del texto refundido de 1966 en la tabla de vigencias como derogado– se dudaba de su vigencia, después se discutía si ese precepto podía ser derogado mediante la delegación legislativa que dio lugar al Real Decreto Legislativo 781/1986. Esta última duda fue resuelta por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 10 de febrero de 1995, teniendo esta resolución especial importancia, pues de una manera clara y explícita funda la estimación del recurso de casación en «la improcedencia de los fundamentos en que el mismo se sustenta [se refiere al fallo de la Sentencia recurrida], que eluden analizar el hecho de que el Gobierno se extralimitase al ejercitar la delegación legislativa establecida en la disposición final primera de la Ley 7/1985; extralimitación por la que tanto el art. 279.7 como la disposición derogatoria undécima de Real Decreto Legislativo 781/1986

carecen de fuerza de ley y en modo alguno pueden haber derogado la exención establecida en el art. 9.7 del Decreto 3313/1966».

Sobre la base de la anterior situación sostiene el Abogado del Estado que, aun cuando el Auto de planteamiento no lo diga explícitamente, en realidad no se están suscitando ante este Tribunal dudas de constitucionalidad de un precepto con rango de Ley, sino que lo que se están realmente solicitando es la revisión de un pronunciamiento del Tribunal Supremo. En efecto, a juicio de esta representación pública el órgano jurisdiccional que plantea la cuestión no duda de la constitucionalidad de un precepto que tendría que aplicar, sino que está afirmando que la negación del carácter de norma con rango de ley hecha por el Tribunal Supremo por exceso en la delegación normativa no se adecua a lo previsto en el art. 82 de la Constitución. El objeto pues de la cuestión no es el precepto legal, sino la Sentencia del Tribunal Supremo, por lo que, en este punto, la cuestión de inconstitucionalidad debe declararse inadmisibile al no referirse, como establece el art. 35.1 LOTC, a la constitucionalidad de «una norma con rango de ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo». A mayor abundamiento manifiesta el Abogado del Estado que la declaración hecha por el Tribunal Supremo sobre la falta de fuerza de Ley del art. 279.7 del Real Decreto Legislativo 781/1986 ha supuesto el ejercicio de una potestad jurisdiccional reconocida en el art. 82.6 de la Constitución, que vincula al órgano cuestionante, por lo que su revisión sólo cabría efectuarla mediante un procedimiento que tuviese por objeto esa resolución judicial, que en el caso de la jurisdicción constitucional sería exclusivamente el recurso de amparo y no la presente cuestión de inconstitucionalidad.

La segunda cuestión que el órgano judicial plantea obliga a examinar, a juicio del Abogado del Estado, la constitucionalidad del art. 9.7 del texto refundido aprobado por Decreto 3313/1966 en relación con los arts. 14, 31.1, 38 y 133.3 CE. Así, y con relación a la vulneración del principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE), entiende que para la verificación de la constitucionalidad suscitada con esos preceptos constitucionales es necesario que exista un término de comparación idóneo, lo que no se da en el presente caso. En efecto, tomando como referencia las SSTC 18/1984, 49/1988 y 96/1996, resulta que, si las cajas de Ahorro no participan de la naturaleza y régimen jurídico de las entidades de crédito en general, no puede servir el régimen fiscal de estas últimas como término de comparación idóneo para verificar una posible discriminación de trato, pues no hay que olvidar que las cooperativas de crédito, que también tienen una peculiar personalidad y naturaleza, son objeto igualmente de un régimen fiscal especial (en la Ley 26/1990). En consecuencia, cuando el legislador prevé unas exenciones para las cajas de ahorro no está actuando discriminatoriamente, sino que está dando un trato fiscal peculiar a unas entidades que, siendo intermediarias financieras, tienen una naturaleza y personalidad especial distinta de las entidades de crédito en general.

Por otra parte, y con relación a la vulneración del principio de libertad de empresa recogido en el art. 38 CE, entiende el Abogado del Estado que no se justifica mínimamente esta afirmación, pues lo cierto es que en la actualidad es notoria y conocida la competencia real y efectiva entre bancos y cajas. Además la previsión de un diferente régimen fiscal no ha de suponer, necesariamente, la imposibilidad de la existencia de competencia, pues es evidente que el legislador tendrá libertad para establecer distintos regímenes tributarios para las distintas clases de entidades o personas que intervienen en cada sector económico, sin que ello suponga vulnerar el derecho a la libertad de empresa.

Finalmente concluye el Abogado del Estado sus alegaciones haciendo referencia a la vulneración del art. 133.3

CE por la norma cuestionada. A su juicio difícilmente puede haberse vulnerado por el art. 9.7 del Decreto de 1966 ese precepto constitucional, pues cuando se dictó dicha norma la Constitución no estaba en vigor. Quizás por este motivo en el Auto de planteamiento se dice que el principio de reserva de ley tributaria se encontraba en vigor desde la Ley general tributaria de 1963. Sin embargo, de existir esa vulneración no sería objeto de la cuestión de inconstitucionalidad, pues ésta está reservada a las vulneraciones constitucionales, debiendo resolverse los conflictos entre Leyes mediante su aplicación, conforme a los preceptos y principios constitucionales de acuerdo con la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos (art. 5.1 LOPJ). En consecuencia, si el órgano que plantea la cuestión considera que el art. 9.7 no tiene rango de ley por extralimitación del Gobierno al hacer la refundición, puede inaplicarlo sin necesidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, en virtud de lo dispuesto en el art. 82.6 de la Constitución, con lo que tampoco en este caso se daría el requisito de la necesaria aplicación del precepto de cuya constitucionalidad se duda.

5. El Fiscal General del Estado evacuó el trámite conferido, mediante escrito con fecha de 24 de julio de 2000 (registrado el 27 de julio siguiente), suplicando se dictase Sentencia estimatoria de la cuestión de inconstitucionalidad sometida a enjuiciamiento, al entender que el art. 9.7 del Decreto 3313/1966 incurre en inconstitucionalidad sobrevinida por resultar contradictorio con los arts. 14, 31.1 y 38 CE, debiendo ser desestimada en todo lo demás. Arranca el Fiscal en sus argumentos contestando al segundo de los vicios de constitucionalidad imputados a la norma cuestionada, a saber, el posible exceso cometido por el Gobierno en la delegación legislativa de que fue objeto y postulando su desestimación porque, a su juicio y tal y como reconoce el propio órgano judicial cuestionante, tanto el art. 82.6 CE como las normas legales que complementan dicho mandato constitucional —esto es los arts. 9.4 LOPJ y 1.1 LJCA— confieren plena potestad a los Tribunales ordinarios, y, en concreto, a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, para controlar los eventuales excesos cometidos por el Gobierno en el ejercicio de la autorización conferida por las leyes de bases, sin perjuicio, lógicamente, de la que, tanto por la Constitución española como por el art. 27.2 LOTC, le viene atribuida a este Tribunal Constitucional. Así las cosas, la presente cuestión de inconstitucionalidad carecería —a juicio del Fiscal— de uno de sus presupuestos básicos para su planteamiento como es el de que el órgano judicial albergue dudas sobre la constitucionalidad del precepto legal aplicable, cosa que no ocurre, pues de la lectura del propio Auto de planteamiento se puede constatar que la Sala en ningún momento ha tenido duda alguna de que el Gobierno no se hubo excedido en el ejercicio de la potestad legislativa delegada, llegando a afirmar en el fundamento jurídico séptimo (apartado 7.2) de su resolución que, cuando el Gobierno incluyó en el art. 279.7 del Real Decreto Legislativo 781/1986 la exención por los montes de piedad y las obras benéfico-sociales de las cajas de ahorro popular, estaba «usando correctamente de la autorización para refundir textos legales del artículo 82.5 de la Constitución». Es evidente, entonces, que si el órgano judicial no tiene duda alguna de la constitucionalidad de este precepto porque el ejecutivo lo desarrolló correctamente, faltaría uno de los requisitos esenciales establecidos en los arts. 163 CE y 35.1 LOTC para plantear la cuestión de inconstitucionalidad. En consecuencia, lo que en definitiva solicita el órgano judicial de este Tribunal es un mero pronunciamiento de tipo interpretativo sobre el art. 82.6 CE, conectado al art. 279.7 del Real Decreto Legislativo 781/1986.

Una vez hecha la precisión anterior pasa el Fiscal General a analizar lo que, a su parecer, constituye el verdadero eje central de la cuestión de inconstitucionalidad. Así, y tras un previo control del cumplimiento de los requisitos procesales (en concreto, del presupuesto de aplicabilidad de la norma cuestionada al caso concreto y del juicio de relevancia), en su opinión debe ser desestimada *ab initio* la denunciada colisión del art. 9.7 del Decreto 3313/1966 con el principio de reserva de ley establecido para el régimen de los beneficios fiscales por el art. 133.3 CE. Y la razón es que, aun cuando el beneficio fiscal reconocido a las entidades de ahorro popular hubiere tenido su origen en una disposición de rango reglamentario, vigente hasta la entrada en vigor del texto refundido de 1986 —por aplicación de la disposición transitoria segunda de la Ley general tributaria—, desde el mismo momento en que dicha exención fue incluida en un texto refundido que tenía rango de ley de formal, en virtud de la habilitación concedida al Gobierno por el art. 241 de la Ley 41/1964, cumplió las exigencias de reserva de ley impuestas tanto por el art. 10.b de la propia Ley general tributaria como posteriormente por el art. 133.3 CE. Por este motivo puede afirmarse que el precepto legal cuestionado no contradice el principio de reserva de ley establecido por el art. 133.3 CE.

Distinta es, sin embargo, la conclusión a la que llega el Fiscal General del Estado al analizar las vulneraciones de los arts. 31.1 y 38 CE por el precepto cuestionado, las cuales, a su juicio, no presentan contornos individualizados ni separados de lo que supone el núcleo esencial de la problemática constitucional que plantea el órgano judicial, que no es otra que la quiebra del principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE que supone el mantenimiento de una norma legal que reconoce determinados beneficios fiscales (exención global en el impuesto sobre actividades económicas de los ejercicios 1992 a 1994, fruto de la aplicación del art. 9.7 del Decreto 3313/1966) a unas entidades de crédito (como son las cajas de ahorro popular) sin un fundamento que los justifique. No le cabe duda al Fiscal General de que cuando el Real Decreto-ley de 21 de noviembre de 1929 y el posterior Decreto de 14 de marzo de 1933 crearon y modificaron, respectivamente, el Estatuto especial para las cajas de ahorro popular, reconociendo en su favor la exención en el pago del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, la justificación se encontraba en su condición de instituciones de carácter benéfico-social, cuya actuación dentro del mercado financiero se orientaba a la obtención de mejoras de las clases menos favorecidas económicamente mediante la captación de depósitos ajenos con una doble finalidad: de un lado, la concesión de créditos a las clases más modestas a intereses muy inferiores a los del mercado así como actividades de empeño a través de los denominados montes de piedad, y, de otro lado, la ejecución de obras sociales que permitieran crear una infraestructura destinada a satisfacer necesidades asistenciales, sanitarias o de mera beneficencia de dichas clases humildes. Tal relación de fines sociales justificó sobradamente que, bajo el protectorado de la propia Administración del Estado, se reconociera a estas entidades de ahorro popular una exención en el pago de la antigua contribución industrial, por cuanto sus recursos eran destinados a estos fines benéfico-sociales. De la misma manera la exención contenida en el art. 9.7 del Decreto 3313/1966 aún respondía, aunque ya más matizadamente por el devenir de los tiempos, a esos fines, que, todavía de modo preponderante, alumbraban la actuación de esas entidades de crédito.

Será, sin embargo, a partir del Real Decreto 2290/77, de 27 de agosto, sobre regulación de los órganos rectores de las cajas de ahorro, y, sobre todo, a partir de la Ley 26/88, de 29 de julio, de disciplina e intervención de las entidades de crédito, que adaptó el Derecho vigente en la

materia a la normativa comunitaria (básicamente, la Directiva 77/780/CEE del Consejo, de 12 de diciembre de 1977, luego modificada por la Directiva 85/345/CEE del Consejo, de 8 de julio de 1985), cuando se conceptuó de modo definitivo a aquellas cajas como verdaderas entidades de crédito, en cuanto empresas cuya actividad consiste tanto en recibir del público depósitos u otros fondos reembolsables como en conceder créditos, ceder temporalmente activos financieros u otras operaciones análogas que llevaren aparejada la obligación de su restitución. En definitiva, para el Fiscal General del Estado es a partir del año 1977 cuando se produce una sustancial modificación, tanto en la naturaleza y fisonomía como en el tipo de actividad financiera desarrollada por las cajas de ahorro; de ahí que el propio Legislador, al parecer con escasa fortuna, atisbara ya la carencia de fundamento racional de esta exención, al menos considerada en su globalidad, por lo que surgieron los primeros intentos legislativos encaminados a reconducir el reconocimiento de la exención, limitándolo tan sólo a aquellas actividades aún desarrolladas por estas entidades de crédito que tuvieran la misma finalidad benéfico-social que había justificado su inicial reconocimiento. Así el art. 23 del Real Decreto-ley 3/1981, de 16 de enero, primero y, más tarde, el art. 24 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre, limitaron la cobertura de la exención únicamente a aquellas actividades desarrolladas por las cajas de ahorro popular destinadas a los «montes de piedad y obras benéfico-sociales», quedando sujetas al citado tributo por el resto de actividades. Sin embargo la mala técnica legislativa empleada y la doctrina jurisprudencial que siguió a estas normas permitieron que durante el periodo transitorio de tres años (1992-1994) las cajas de ahorro popular siguieran disfrutando en la globalidad de sus actividades de la citada exención.

Sobre la base de la anterior situación entiende el Fiscal General del Estado que ha de llegarse forzosamente a la conclusión de que el precepto cuestionado no cumple ninguna de las exigencias que la doctrina constitucional, desde la perspectiva del principio de igualdad ante la Ley, ha establecido para justificar constitucionalmente la existencia legal de una situación desigual como la que ahora se enjuicia. En efecto, si las cajas de ahorro constituyen en la actualidad —y en terminología de este Alto Tribunal (SSTC 48/1988 y 49/1988)— verdaderas instituciones atípicas que operan en el marco del mercado financiero en igualdad de prerrogativas que el resto de las entidades de crédito, llevando a efecto semejantes actividades financieras que cualesquiera otras, carece de toda justificación constitucional que no hayan de soportar las mismas cargas y gravámenes que aquéllas. La exención en el pago del impuesto de actividades económicas de que gozaron las Cajas de Ahorros durante el trienio de 1992-1994 no responde a ninguna otra causa que la puramente histórica, sin que tal beneficio halle justificación racional alguna, salvo por la parte de su actividad consistente en la ejecución de obras sociales y benéficas, respecto de la cual sí se justifica el eventual reconocimiento de un beneficio fiscal por parte del legislador. Así las cosas la inconstitucionalidad sobrevenida de la norma cuestionada residiría, en definitiva, en que no establece distinción alguna entre las diversas actividades que desarrollan las cajas de ahorro popular, habiendo extendido el ámbito de la exención del impuesto sobre actividades económicas a aquellos aspectos de dicha actividad respecto de los que no existía un fundamento lógico y racional, generando de esta forma un tratamiento discriminatorio de favor que no responde al principio de igualdad establecido por el art. 14 CE. En definitiva, pues, el art. 9.7 del Decreto 3313/1966 debe reputarse como contrario al art. 14 CE, y, por ende, a los arts. 31.1 y 38 del mismo texto Constitucional.

6. Con posterioridad al planteamiento de la cuestión núm. 660-2000, tuvieron entrada en este Tribunal otros

veintisiete escritos de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fechas de entrada los días 10 de marzo (registrados con los núms. 1378-2000 y 1379-2000), 15 de marzo (registrado con el núm. 1465-2000), 23 de marzo (registrados con los núms. 1677-2000 y 1678-2000), 24 de marzo (registrados con los núms. 1703-2000 y 1704-2000), 5 de abril (registrado con el núm. 1963-2000), 22 de mayo (registrado con el núm. 2901-2000), 23 de mayo (registrados con los núms. 2923-2000 y 2924-2000), 24 de mayo (registrados con los núms. 2961-2000 y 2962-2000), 25 de mayo (registrados con los núms. 2991-2000 y 2992-2000), 26 de mayo (registrados con los núms. 3025-2000 y 3027-2000), 31 de mayo (registrados con los núms. 3115-2000 y 3116-2000), 7 de junio (registrados con los núms. 3277-2000 y 3278-2000), 8 de junio (registrados con los núms. 3306-2000, 3307-2000 y 3308-2000), 28 de septiembre (registrado con el núm. 5136-2000), 24 de octubre (registrado con el núm. 5571-2000) y 31 de octubre (registrado con el núm. 5708-2000), a los que se acompañaban, junto con los testimonios de los correspondientes procedimientos, los Autos de la referida Sala con fechas de 12 de enero (cuestión núm. 1465-2000), 14 de enero (cuestión núm. 1379-2000), 31 de enero (cuestiones núms. 1378-2000, 1677-2000 y 1704-2000), 16 de febrero (cuestión núm. 2991-2000), 23 de febrero (cuestiones núms. 1963-2000, 2901-2000, 2924-2000 y 2962-2000), 25 de febrero (cuestiones núms. 1678-2000, 1703-2000 y 3277-2000), 1 de marzo (cuestiones núms. 2923-2000 y 2961-2000), 15 de marzo (cuestión núm. 3025-2000), 21 de marzo (cuestiones núms. 2992-2000, 3027-2000, 3307-2000, 3308-2000 y 5708-2000), 22 de marzo (cuestiones núms. 3115-2000 y 3116-2000), 29 de marzo (cuestión núm. 3278-2000), 4 de abril (cuestión núm. 5136-2000), 19 de mayo (cuestión núm. 3306-2000) y 26 de mayo (cuestión núm. 5571). Todas ellas acuerdan plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales y 279.7, y la disposición derogatoria, apartado 1, disposición undécima, del Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobaba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.

Las cuestiones se suscitan en los recursos contencioso-administrativos:

1) Núm. 205/96, interpuesto por la entidad Caixa D'Estalvis Laietana contra la Resolución del Ayuntamiento de Barcelona de 30 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 12.881.216 pesetas (cuestión núm. 1378-2000).

2) Núm. 242/96, interpuesto por la Caja de Ahorros Provincial de Tarragona contra la Resolución del Ayuntamiento de Barcelona de 23 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 15.296.446 pesetas (cuestión núm. 1379-2000).

3) Núm. 212/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis de Sabadell contra la Resolución de la Gerencia del organismo autónomo Local de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de 17 de noviembre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los

ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 7.734.912 pesetas (cuestión núm. 1465-2000).

4) Núm. 107/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis de Sabadell contra la Resolución del Ayuntamiento de Barcelona de 30 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 19.321.824 pesetas (cuestión núm. 1677-2000).

5) Núm. 154/96, interpuesto por la Caja de Ahorros de Valencia, Castellón y Alicante (Bancaja) contra la Resolución de Ayuntamiento de Barcelona de 18 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 805.136 pesetas (cuestión núm. 1678-2000).

6) Núm. 275/96, interpuesto por la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid contra la Resolución del Ayuntamiento de Barcelona de 12 de febrero de 1996, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 4.830.455 pesetas (cuestión núm. 1703-2000).

7) Núm. 310/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis del Penedés contra la Resolución del Ayuntamiento de Castell-Platja D'Aro de 19 de enero de 1996, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 301.553 pesetas (cuestión núm. 1704-2000).

8) Núm. 149/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis del Penedés contra la Resolución del Ayuntamiento de Barcelona de 30 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 37.838.573 pesetas (cuestión núm. 1963-2000).

9) Núm. 108/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis i Pensions de Barcelona contra la Resolución de la Gerencia del organismo autónomo Local de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de 20 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 1.469.123 pesetas (cuestión núm. 2901-2000).

10) Núm. 161/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis de Terrassa contra la Resolución del Ayuntamiento de Barcelona de 18 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 12.076.140 pesetas (cuestión núm. 2923-2000).

11) Núm. 134/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis de Catalunya contra la Resolución de la Gerencia del organismo autónomo Local de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de 14 de noviembre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación tributaria girada en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes al ejercicio 1993, por un importe total de 159.105 pesetas (cuestión núm. 2924-2000).

12) Núm. 221/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis Comarcal de Manlleu contra la Resolución de la Gerencia del organismo autónomo Local de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de 19 de diciembre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra

las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 7.521.786 pesetas (cuestión núm. 2961-2000).

13) Núm. 276/96, interpuesto por la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid contra la Resolución de la Gerencia del organismo autónomo Local de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de 16 de noviembre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 1.610.919 pesetas (cuestión núm. 2962-2000).

14) Núm. 277/96, interpuesto por la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid contra la Resolución de la Gerencia del organismo autónomo Local de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de 16 de noviembre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación tributaria girada en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondiente al ejercicio 1994, por un importe total de 87.459 pesetas (cuestión núm. 2991-2000).

15) Núm. 374/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis i Pensions de Barcelona contra la Resolución del Ayuntamiento de Castell-Platja D'Aro de 19 de enero de 1996, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 529.725 pesetas (cuestión núm. 2992-2000).

16) Núm. 423/96, interpuesto por la Caja de Ahorros de Canarias contra la Resolución del Ayuntamiento de Barcelona de 30 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 805.076 pesetas (cuestión núm. 3025-2000).

17) Núm. 455/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis i Pensions de Barcelona contra la Resolución del Ayuntamiento de Castello D'Empuries de 8 de enero de 1996, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 337.355 pesetas (cuestión núm. 3027-2000).

18) Núm. 581/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis de Manresa contra la Resolución del Ayuntamiento de Prats de Lluçanes de 30 de enero de 1996, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 229.499 pesetas (cuestión núm. 3115-2000).

19) Núm. 582/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis de Manresa contra la Resolución del Ayuntamiento de Vic de 7 de febrero de 1996, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 560.540 pesetas (cuestión núm. 3116-2000).

20) Núm. 215/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis de Manresa contra la Resolución de la Gerencia del organismo autónomo Local de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona de 16 de noviembre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 16.905.772 pesetas (cuestión núm. 3277-2000).

21) Núm. 603/96, interpuesto por la Caixa de Girona contra la Resolución del Ayuntamiento de Castello

D'Empuries de 30 de enero de 1996, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 334.758 pesetas (cuestión núm. 3278-2000).

22) Núm. 55/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis de Terrassa contra las Resoluciones del Ayuntamiento de Rubí de 20 y 21 de noviembre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 6.453.376 pesetas (cuestión núm. 3306-2000).

23) Núm. 373/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis i Pensions de Barcelona contra la Resolución del Ayuntamiento de Sant Quirze Besora de 26 de enero de 1996, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 215.179 pesetas (cuestión núm. 3307-2000).

24) Núm. 456/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis i Pensions de Barcelona contra la Resolución del Ayuntamiento de Vic de 28 de diciembre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 2.141.738 pesetas (cuestión núm. 3308-2000).

25) Núm. 231/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis Comarcal de Mánlleu contra la Resolución del Ayuntamiento de Barcelona de 30 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 3.220.305 pesetas (cuestión núm. 5136-2000).

26) Núm. 604/96, interpuesto por la Caixa D'Estalvis de Girona contra la Resolución del Ayuntamiento de Castell-Platja D'Aro de 19 de enero de 1996, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, por un importe total de 298.072 pesetas (cuestión núm. 5571-2000); y

27) Núm. 440/96, interpuesto por la Caja de Ahorros de Catalunya contra la Resolución del Ayuntamiento de Barcelona de 30 de octubre de 1995, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias giradas en concepto de impuesto sobre actividades económicas correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991, por un importe total de 176.700.573 pesetas (cuestión núm. 5708-2000).

En todas las cuestiones anteriores, el órgano judicial proponente duda de la constitucionalidad de los arts. 9.7 del texto refundido del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, aprobado por el Decreto 3313/1966, de 28 de diciembre, en cuanto reconoce para las cajas de ahorro una exención incondicionada, y 279.7 y en la disposición derogatoria undécima del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, y lo hace por idénticos motivos a los expresados en el Auto de la misma Sala con fecha de 12 de enero de 2000, por el que se promovía la cuestión de inconstitucionalidad núm. 660-2000.

7. Por providencias de este Tribunal, de la Sección Primera, con fecha de 19 de septiembre de 2000 (cuestiones núms. 1379-2000, 1703-2000, 1963-2000, 2923-2000 y

3116-2000); de la Sección Segunda, con fechas de 19 de julio (cuestión núm. 3115-2000) y 19 de septiembre de 2000 (cuestiones núms. 1378-2000, 1704-2000, 2901-2000, 2961-2000, 3025-2000, 3277-2000 y 3308-2000); de la Sección Tercera, con fecha de 19 de septiembre de 2000 (cuestiones núms. 1465-2000, 1678-2000, 2962-2000, 2992-2000, 3027-2000, 3278-2000 y 3307-2000); y de la Sección Cuarta, con fechas de 19 de septiembre (cuestiones núms. 1677-2000, 2924-2000, 2991-2000 y 3306-2000) y 31 de octubre de 2000 (cuestión núm. 5136-2000), y 31 de enero de 2001 (cuestiones núms. 5571-2000 y 5708-2000); se acordó admitir a trámite las cuestiones, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, para que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Todo ello con publicación en el «Boletín Oficial de Estado» de la incoación de la cuestión, lo que se cumplimentó en los siguientes núms. del BOE: núm. 237, de 3 de octubre de 2000 (cuestiones núms. 1378-2000, 1379-2000, 1465-2000, 1677-2000, 1678-2000, 1703-2000, 1704-2000, 1963-2000, 2901-2000, 2923-2000, 2924-2000, 2961-2000, 2962-2000, 2991-2000, 2992-2000, 3025-2000, 3027-2000, 3115-2000, 3116-2000, 3277-2000, 3278-2000, 3306-2000, 3307-2000 y 3308-2000); núm. 274, de 15 de noviembre de 2000 (cuestión núm. 5136-2000); y núm. 34, de 8 de febrero de 2001 (cuestiones núms. 5571-2000 y 5708-2000).

8. Por escritos registrados en este Tribunal los días 6 de octubre (cuestiones núms. 1378-2000, 1465-2000, 1677-2000, 1678-2000, 1703-2000, 1704-2000, 1963-2000 y 2901-2000), 16 de octubre (cuestiones núms. 1379-2000, 2923-2000, 2924-2000, 2961-2000, 2962-2000, 2991-2000, 2992-2000, 3025-2000, 3027-2000, 3115-2000, 3116-2000, 3277-2000, 3278-2000, 3306-2000, 3307-2000 y 3308-2000), 15 de noviembre de 2000 (cuestión núm. 5136-2000), y 15 de febrero de 2001 (cuestiones núms. 5571-2000 y 5708-2000), la Presidenta del Congreso de los Diputados comunicó que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General.

9. Por escritos registrados en este Tribunal los días 13 de octubre (cuestiones núms. 1378-2000, 1379-2000, 1465-2000, 1677-2000 y 1678-2000), 17 de octubre (cuestiones núms. 1378-2000, 1379-2000, 1465-2000, 1677-2000, 1678-2000, 1703-2000, 1704-2000, 1963-2000, 2901-2000, 2923-2000, 2924-2000, 2961-2000, 2962-2000, 2991-2000, 2992-2000, 3025-2000, 3027-2000, 3115-2000, 3116-2000, 3277-2000, 3278-2000, 3306-2000, 3307-2000 y 3308-2000), 24 de noviembre de 2000 (cuestión núm. 5136-2000), y 20 de febrero de 2001 (cuestiones núms. 5571-2000 y 2708-2000), se recibieron otras comunicaciones de la Presidenta del Senado en el sentido de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

10. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones en los diferentes procedimientos mediante escritos presentados en el Registro de este Tribunal los días 4 de octubre (cuestiones núms. 1465-2000, 1677-2000 y 1678-2000), 6 de octubre (cuestiones núms. 1378-2000, 1379-2000, 2923-2000, 2924-2000, 2961-2000, 2962-2000, 2991-2000, 2992-2000 y 3027-2000), 10 de octubre (cuestiones núms. 1703-2000, 1704-2000, 1963-2000, 2901-2000, 3025-2000, 3115-2000, 3116-2000, 3277-2000, 3278-2000, 3306-2000, 3307-2000 y 3308-2000), 17 de noviembre de 2000 (cuestión núm. 5136-2000), y 15 de febrero de 2001 (cuestiones núms. 5571-2000 y 2708-2000), en los que solicitaba que se dictara Sentencia por la que se inadmitiese la cuestión



en relación con el «control del ejercicio de la delegación legislativa del art. 279.7 del Real Decreto Legislativo 781/1986», desestimándose en todo lo demás, por idénticas razones a las expuestas en el escrito de alegaciones presentado con fecha de 19 de julio de 2000, en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 660-2000.

11. El Fiscal General del Estado evacuó el trámite de alegaciones conferido en los diferentes procedimientos por escritos presentados en el Registro General de este Tribunal los días 17 de octubre (cuestiones núms. 1378-2000, 1379-2000, 1465-2000, 1677-2000, 1678-2000, 1703-2000, 1704-2000, 1963-2000, 2901-2000, 2923-2000, 2924-2000, 2961-2000, 2962-2000, 2991-2000, 2992-2000, 3025-2000, 3027-2000, 3115-2000, 3116-2000, 3277-2000, 3278-2000, 3306-2000, 3307-2000 y 3308-2000), 23 de noviembre de 2000 (cuestión núm. 5136-2000), y 23 de febrero de 2001 (cuestiones núms. 5571-2000 y 2708-2000), en los que suplicaba que se dictara Sentencia estimatoria al entender que el art. 9.7 del Decreto 3313/1966 incurre en inconstitucionalidad sobrevenida, por resultar contrario a los arts. 14, 31.1 y 38 CE, por los mismos motivos que fueron expuestos en el escrito de alegaciones presentado con fecha de 27 de julio de 2000, en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 660-2000.

12. Dado que tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado habían solicitado en sus respectivos escritos de alegaciones, de conformidad con el art. 83 LOTC, la acumulación de todas cuestiones a la que lleva el núm. 660-2000, al ser tanto los preceptos cuestionados como la fundamentación del órgano judicial coincidente en el objeto y en el contenido, por Auto de este Tribunal, con fecha de 30 de noviembre de 2004, se acordó la acumulación de las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 1378-2000, 1379-2000, 1465-2000, 1677-2000, 1678-2000, 1703-2000, 1704-2000, 1963-2000, 2901-2000, 2923-2000, 2924-2000, 2961-2000, 2962-2000, 2991-2000, 2992-2000, 3025-2000, 3027-2000, 3115-2000, 3116-2000, 3277-2000, 3278-2000, 3306-2000, 3307-2000, 3308-2000, 5136-2000, 5571-2000 y 5708-2000, a la registrada con el núm. 660-2000, al apreciarse el cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 83 LOTC.

13. Por providencia de fecha 18 de enero de 2005, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 20 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Cataluña ha cuestionado la conformidad con la Constitución del art. 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, por presunta vulneración sobrevenida de los arts. 14, 31.1, 38 y 133.3 de la Constitución española en tanto en cuanto exime a las cajas de ahorro de la licencia fiscal al impuesto industrial. Alternativa o subsidiariamente, cuestiona también «el control del ejercicio de la delegación legislativa contenido en el artículo 279.7 y en la disposición derogatoria, apartado 1, disposición undécima, del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, en virtud de la delegación legislativa establecida en la disposición final primera de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local», por presunta vulneración del artículo 82.5 y 6 de la Constitución.

2. Antes de comenzar el estudio de las vulneraciones alegadas es preciso concretar que, conforme a nuestra doctrina, el hecho de que la exención discutida desapareciera el día 31 de diciembre de 1994 (momento en el que terminaba el periodo transitorio establecido por la Ley

39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales) no supone la pérdida de objeto del presente proceso constitucional, pues debe tenerse en cuenta que en las cuestiones de inconstitucionalidad, al depender el fallo del proceso judicial precisamente de la resolución de la citada cuestión, resulta determinante la normativa vigente en aquel momento (en este caso, el art. 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre) y, en consecuencia, deviene ineludible declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma cuestionada. Por ello la derogación formal de los preceptos legales no determina que la presente cuestión no tenga objeto o incurra en causa sobrevenida alguna de inadmisibilidad, razón por la cual ha de merecer un pronunciamiento de fondo a cargo de este Tribunal (SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 2; y 53/2004, de 15 de abril, FJ 1, entre otras muchas).

Por otra parte, también es necesario apuntar que, aun cuando la posible inconstitucionalidad sobrevenida del art. 9.7 del texto refundido de 1966 por su hipotética contradicción con la norma fundamental pudo ser examinada y resuelta por el órgano judicial que ahora propone la presente cuestión y, en su caso, éste pudo estimar derogado el precepto en cuestión y, consecuentemente, inaplicarlo (SSTC 83/1984, de 24 de julio, FJ 2, y 167/1997, de 13 de octubre, FJ 4, por ejemplo), sin embargo nada impide que pueda deferirla a esta jurisdicción constitucional planteando la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad (STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 1, y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 2, por ejemplo), como así ha preferido hacerlo y sin que dicha opción sea en modo alguno reprochable (STC 126/1997, de 3 de julio, FJ 4).

Nos encontramos, entonces, con que el objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad es una norma preconstitucional, a saber, el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, en cuyo artículo 9.7 se declaraba la exención de las «[l]as Cajas Generales de Ahorro Popular» en la licencia fiscal del impuesto industrial; exención que ha sido interpretada por el Tribunal Supremo como aplicable a la totalidad de la actividad –dual– desarrollada por éstas, a saber, no sólo a su actividad benéfico-social, sino también a la económico-financiera o mercantil-financiera. Vamos a partir en nuestro análisis del alcance de la norma en los términos en que se ha sido interpretada por la doctrina del Tribunal Supremo (entre otras, en Sentencias de 14 de mayo de 1984 y de 22 de mayo de 1999). En principio, no es nuestra función la de resolver controversias interpretativas o dudas sobre el alcance de los preceptos legales, o dicho de otra manera, no nos corresponde la interpretación de la legalidad que subyace a la cuestión, sino únicamente enjuiciar la conformidad a la Constitución de una norma con rango de ley que sea aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo, conforme disponen los arts. 163 CE y 35.1 LOTC (SSTC 157/1990, de 18 de octubre, FJ 2, y 126/1997, de 3 de julio, FJ 4). Esto es lo que ocurre en el presente caso, en el que, sin perjuicio de que exista una controversia interpretativa sobre el alcance del art. 9.7 del Decreto 3313/1966, se suscita, además, una duda sobre su conformidad material con el texto constitucional.

3. Hechas las aclaraciones anteriores y con carácter previo al análisis del precepto impugnado, es imprescindible delimitar la evolución legislativa que, desde sus orígenes, ha experimentado la exención discutida, a los efectos de concretar su finalidad. Desde el Real Decreto de 29 de junio de 1853, por el que ordenaba establecer en todas las capitales de provincia cajas de ahorro y montes de piedad, y luego en la Ley de 29 de junio de 1880, se vino calificando a las cajas de ahorro con monte de piedad como «instituciones de beneficencia» bajo el protectorado del Ministerio de Gobernación, y aplicándoles,

aparte de una serie concreta de beneficios fiscales (como eran ciertas exenciones en el uso de papel timbrado, en el sello de recibo de los imponentes, etc), los beneficios fiscales previstos para las entidades benéficas. Así, desde sus orígenes, las cajas de ahorro han venido gozando de la exención en el impuesto industrial de comercio y profesiones (actualmente, impuesto sobre actividades económicas), creado en la reforma tributaria del año 1845, y lo han hecho en los mismos términos que las entidades sin finalidad lucrativa, por los fines benéficos que perseguían (otrora, acabar con la usura de las entidades financieras) y, por tanto, han visto limitado el disfrute de cualquier beneficio fiscal (no sólo en el impuesto industrial, sino en cualquier otro tributo) a los rendimientos o beneficios obtenidos por la realización de la actividad que constituía su objeto social (actividad sin fin de lucro) y no a aquellos otros rendimientos o beneficios que derivaban bien del ejercicio de actividades económicas, bien de la explotación de su propio patrimonio. En este sentido, desde la Ley general de beneficencia de 20 de junio de 1849, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto de 14 de mayo de 1852, pasando por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, hasta la actual Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades sin ánimo de lucro destinadas a la realización de actividades de interés general han visto sus rendimientos típicos (los derivados de la realización de la actividad que constituye su objeto social) exentos del pago de impuestos.

Es a partir del Estatuto de 14 de marzo de 1933 cuando las cajas de ahorro comienzan a perder su carácter puramente benéfico para ir acercándose, en su consideración jurídica, paulatinamente, a las restantes entidades financieras, consagrando lo que ya era una realidad. En efecto, si con la creación del Instituto de Crédito de las Cajas de Ahorro en el año 1933 éstas empezaron a asumir la naturaleza de «establecimientos de crédito», citándolas entre este tipo de establecimientos la Orden comunicada del Ministerio de Hacienda de 25 de mayo de 1939, fue la Ley de 6 de febrero de 1943 la que las calificó, fundamentalmente, como establecimientos de crédito (y como tales, realizaban con carácter habitual operaciones de crédito). Basta, por ejemplo, con acudir al Decreto de 17 de octubre de 1947, regulador de las obras sociales de las cajas de ahorro, para comprobar que su obra benéfico-social y cultural pasaba a calificarse como una función complementaria de las mismas, y no, cual ocurría antes, como la principal. Es, entonces, con el del Plan de estabilización económica de 1959, cuando las cajas de ahorro adquieren un carácter eminentemente mercantil (de hecho, la dotación a la obra social ya era sólo del 50 por 100 de sus beneficios), intentándose su «vivificación» por la Ley 2/1962, de 14 de abril, de bases de ordenación del crédito y la banca, para lo cual su base 5 ordenaba la reforma y ampliación de sus operaciones (que se llevaría posteriormente a cabo por el Decreto-ley 20/1962, de 7 de junio).

Avanzando en el tiempo, tanto la disposición transitoria primera de la Ley 230/1963, de 23 de diciembre, general tributaria, como el art. 241 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario, disponían la delegación en el Gobierno de la facultad para refundir las diferentes normas reguladoras de cada impuesto, siendo uno de los frutos de esta labor de refundición el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, en cuyo artículo 9.7 se declaraba expresamente exentas a «[l]as Cajas Generales de Ahorro Popular y las Cajas Rurales Cooperativas», eso sí, esta vez sin limitar el beneficio fiscal a su monte de piedad y obra social. No obstante, suprimida la vigencia del anterior impuesto por la disposición transito-

ria primera de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, a partir del día 1 de enero de 1979, y convirtiéndose en tributo local la licencia fiscal del impuesto industrial, fue, entonces, la Ley 40/1981, de 28 de octubre, por la que se aprobaban determinadas medidas sobre régimen jurídico de las corporaciones locales (consecuencia del Real Decreto-ley 3/1981, de 16 de enero, sobre régimen jurídico de la administración local), la que en su art. 24.1 limitó expresa y textualmente «[l]as exenciones tributarias concedidas por el Estatuto de 14 de marzo de 1933, y disposiciones posteriores. en cuanto a los tributos municipales se refiere, a los Montes de Piedad y Obras Benéficos-Sociales de las Cajas expresamente autorizadas, estando sujetas a los mismos las demás actividades y, especialmente, las que desarrollen como establecimientos de crédito».

La disposición derogatoria de la Ley 40/1981 derogaba cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opusiesen a lo dispuesto en la misma, ordenando al Gobierno la presentación en el plazo de un mes de una tabla de vigencias. Éste dictó el Real Decreto 3138/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprobaba la tabla de preceptos vigentes y derogados, en cuyo artículo 3, si bien se declaraba expresamente derogada por la Ley 40/1981, de 28 de octubre, el artículo 5 del Estatuto para las cajas de ahorro popular de 14 de marzo de 1933 en cuanto a las exenciones tributarias locales concedidas, en la forma que establece el mencionado artículo 24 de la Ley 40/1981, sin embargo, no hizo lo propio con el art. 9.7 del Decreto 3313/1966, sin perjuicio de que conforme a la citada disposición derogatoria de la Ley 40/1981, pudiese entenderse incluido el art. 9.7 del Decreto 3313/1966 entre los preceptos derogados, al oponerse expresamente a lo dispuesto en aquel art. 24.

Como consecuencia de lo anterior se produjeron una serie de regulaciones contradictorias con el objeto de incluir o excluir de la tributación por licencia fiscal a las cajas de ahorro. Así, el Real Decreto 791/1981, de 27 de marzo, por el que se aprobaba la instrucción y tarifas de la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, acogía un epígrafe 811.11 dentro de la división 8 (instituciones financieras, seguros, servicios de publicidad y alquileres) que sometía a tributación a las «Operaciones bancarias en general, de préstamos y otras financieras» de «Bancos o banqueros, considerándose como tales los que de acuerdo con la legislación de Ordenación Bancaria realizan las operaciones propias de los mismos», es decir, a los que conforme al Plan de estabilización económica de 1959, a la Ley 2/1962, de 14 de abril, de bases de ordenación del crédito y la banca, y a sus normas de desarrollo eran consideradas como entidades financieras —entre las cuales se encontraban, como hemos visto, las cajas de ahorro—. Posteriormente el Real Decreto 3197/1983, de 7 de diciembre, de modificación de las tarifas de la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales, dio nueva redacción a ese epígrafe 811.11 para incluir expresamente a los «Bancos o banqueros y Cajas de Ahorro, considerándose como tales los que de acuerdo con la legislación de Ordenación Bancaria o con la normativa de las Cajas de Ahorro, respectivamente, realizan las operaciones propias de los mismos». Poco tiempo estuvo en vigor esta redacción, por cuanto el posterior Real Decreto 883/1985, de 19 de abril, de modificación de las tarifas, volvió a dar al epígrafe 811.11 la misma redacción que tenía conforme al Real Decreto 791/1981.

Será después la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, la que autorice al Gobierno —en su disposición final primera— a refundir, en el plazo de un año y en un sólo texto, las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local; refundición que comprendería también la regularización, aclaración y armonización de dichas disposiciones. Fruto de esta delegación se dictó el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de

abril, por el que se aprobaba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, en cuyo artículo 279.7 se recogía la exención en la licencia fiscal para «las Cajas Generales de Ahorro Popular, por los Montes de Piedad y obras benéfico-sociales». En consecuencia esta vez, no sólo se recogía —una vez más— la exención en los mismos términos que en el artículo 24.1 de la Ley 40/1981, sino que también, en el apartado 11 de su disposición derogatoria, se declaraban expresamente derogadas, tanto la Ley 40/1981 (número tercero) como —esta vez sí— el texto refundido del impuesto sobre actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1966.

Finalmente la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, creó el impuesto sobre actividades económicas, el cual empezaría a exigirse a partir del día 1 de enero de 1991, fecha hasta la cual continuaría exigiéndose la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales y de actividades profesionales y de artistas (disposición transitoria tercera). Esa Ley 39/1988 derogaba el título VIII del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (título VIII que regulaba las «Haciendas Locales», en cuyo seno tenía cabida el artículo 279, que declaraba la exención para las cajas de ahorro), aunque, conforme al apartado 21 de esa misma disposición transitoria, respetaba la situación de quienes «a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas gocen de cualquier beneficio fiscal en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales o en la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas», que «continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1993, inclusive». Este límite máximo del disfrute de la exención fue posteriormente ampliado por la Ley 6/1991, de 11 de marzo, de modificación del impuesto sobre actividades económicas, hasta el 31 de diciembre de 1994, como consecuencia del retraso de la entrada en vigor del impuesto hasta el día 1 de enero de 1992.

4. Visto el desarrollo normativo expuesto, es necesario acometer, en primer lugar, y como hace el Fiscal General del Estado, el examen de la vulneración que el órgano judicial atribuye al precepto cuestionado del principio de legalidad —entendida en términos de reserva de ley— en materia de beneficios fiscales (art. 133.3 CE), por cuanto de concurrir este vicio formal sería innecesario entrar a conocer de los restantes defectos que al art. 9.7 del Decreto 3313/1966 se le imputan.

Tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General entienden que no se ha producido la vulneración del art. 133.3 CE por el art. 9.7 del Decreto 3313/1966, el primero porque no se puede exigir a una norma surgida cuando aún no estaba vigente la Constitución un requisito previsto en ésta; el segundo, porque la integración de dicho beneficio en el texto refundido de la contribución industrial, es decir, en una norma con rango de ley formal, cumplía las exigencias de reserva de ley impuestas tanto por el art. 10.b de la Ley general tributaria —de 1963— como por el posterior art. 133.3 del texto constitucional.

Pues bien, como correctamente sostiene el Abogado del Estado, este primer vicio imputado a la norma cuestionada no puede prosperar. Siendo cierto que la Constitución establece en el apartado 3 del artículo 133 el principio de reserva de ley en materia de beneficios fiscales, también lo es que este Tribunal ha venido manteniendo la doctrina de que no pueden anularse disposiciones legales o reglamentarias anteriores, ni por la ausencia de requisitos luego exigidos por la Constitución para su aprobación y que, entonces, no venían requeridos, ni por el hecho de que la Constitución haya exigido un determinado rango

para la regulación de tales materias, dado que la reserva de ley no puede aplicarse retroactivamente (SSTC 11/1981, de 8 de abril, FJ 5, y 194/1998, de 1 de octubre, FJ 6), ello sin perjuicio de la cobertura normativa con que la discutida exención pudiera contar antes de aprobarse la Constitución y que no procede valorar ahora, como acaba de señalarse.

5. Debemos entrar, pues, en el estudio del primero de los vicios sustantivos que le imputa el órgano judicial, a saber, la desigualdad ante la ley (art. 14 CE) —en los términos en que dicha norma ha sido interpretada por la doctrina del Tribunal Supremo—.

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; y d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, SSTC 3/1983, de 25 de enero, FJ 3, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3).

Pero aún debemos hacer una precisión más, pues el órgano judicial plantea la inconstitucionalidad de la norma por vulneración del principio de igualdad, pero ante la ley tributaria (art. 31.1 CE). Esta precisión es importante porque la igualdad ha de valorarse en cada caso teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisoluble de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente enunciados en el art. 31.1 CE (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3, por todas). Desde esta perspectiva la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etcétera), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las

cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8).

6. La posible inconstitucionalidad que se imputa al art. 9.7 del Decreto 3313/1966 se centra en la atribución de un diferente trato a las cajas de ahorro respecto de las restantes entidades financieras desde el punto de vista del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de forma igualitaria, al concederles la disposición cuestionada a aquéllas la exención en el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales también para su actividad puramente financiera o mercantil, y no sólo para su obra benéfica y monte de piedad.

Según lo expuesto, si la desigualdad proscrita por nuestra Constitución es la que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carece de una justificación objetiva y razonable, no parece difícil llegar a la conclusión —como también así hace el Fiscal General del Estado— de que el art. 9.7 del Decreto 3313/1966 estaría viciado de inconstitucionalidad al establecer una exención que, tras la entrada en vigor de la Constitución española, no resulta compatible con su art. 14 en relación con el art. 31, por cuanto discrimina a unas entidades respecto de otras en el ejercicio de la misma actividad, sin una justificación capaz de neutralizarla, al no servir a tales efectos la justificación histórica de su exclusivo carácter benéfico, con lo cual se convierte, no sólo en una norma inválida, sino también derogada [STC 4/1981, de 2 de febrero, FJ 1 a)]. Y es así porque la justificación histórica del trato dispar a las cajas de ahorro (actividad principal benéfico-social sin ánimo de lucro) decae desde el momento en que su naturaleza adquiere un carácter eminentemente mercantil, pues si bien desde el Estatuto para las cajas generales de ahorro popular de 14 de marzo de 1933 estas entidades empezaron a perder su carácter puramente benéfico para ir acercándose paulatinamente en su actividad a las restantes entidades financieras, como se ha visto, es a partir del Plan de estabilización económica de 1959 y de la Ley 2/1962, de 14 de abril, de bases de ordenación del crédito y la banca, cuando la normativa equipara a las cajas de ahorro con las restantes instituciones financieras, permitiéndoles el ejercicio de la actividad crediticia en condiciones de igualdad, pasando, en consecuencia, a ser su actividad principal, la económica, y la accesoria, la benéfico-social, lo que se vería confirmado por el Decreto 1838/1975, de 3 de julio, regulando la creación de cajas de ahorros y la distribución de los beneficios líquidos de estas entidades. Es patente, pues, que desde la inicial configuración de las cajas de ahorro como entidades benéfico-sociales se ha dado paso —en virtud del propio crecimiento y de la importancia actual de su actividad crediticia— a su consideración como entidades de crédito dentro del sistema financiero (STC 48/1988, de 22 de marzo, FJ 2), donde ya no son los fines que hoy persiguen principalmente benéficos o benéfico-sociales, «sino los propios de una entidad de crédito» (STC 49/1988, de 22 de marzo, FJ 6 *in fine*), consecuencia del cambio cualitativo que han sufrido «al haberse transformado su inicial actividad crediticia de carácter benéfico (crédito barato a las clases menesterosas) en actividad crediticia sometida a las leyes del mercado comunes a ellas y a los demás intermediarios financieros» (STC 49/1988, de 22 de marzo, FJ 7 *in fine*), para ser en la actualidad, y por lo que ahora importa desde la aprobación de la Constitución, finalmente, «entidades de crédito [que] se dedican a una actividad de especial delicadeza y riesgo no sólo para quienes la realizan sino también para quienes operan con ellas y para la estabilidad económica en general» (STC 49/1988, de 22 de marzo,

FJ 12). Por este motivo, ni aunque se admitiera la ausencia de ánimo lucrativo que tienen estas «entidades financieras» por destinar parte de sus beneficios a la obra social, se alteraría la conclusión, pues tanto la entonces licencia fiscal como el impuesto sobre actividades económicas, son tributos que gravan el «mero ejercicio» de actividades económicas (así se definía en el art. 4.1 del Decreto 3313/1966 y así se prevé, aún, en el actual art. 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales), siendo la actividad mercantil de las cajas de ahorro una actividad económica de carácter empresarial.

En consecuencia, si la exigencia constitucional del art. 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados —en principio— a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación, es patente que el mantenimiento de una exención como la que se discute, carente de la justificación que la vio nacer, implica la quiebra ilegítima del deber de «todos» de contribuir a aquel sostenimiento, o, lo que es lo mismo, del principio de generalidad tributaria que el art. 31.1 CE establece. De la misma manera que la exención sobre la parte no lucrativa o benéfica de la actividad de las Cajas responde «tanto a la lógica como a los contenidos que se derivan del principio de capacidad económica (art. 31 CE), así como a la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que nuestra Constitución ha configurado (art. 1.1 CE)» (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6), la extensión de la exención a la parte puramente mercantil, comercial, financiera, y, por ende, lucrativa, no encuentra hoy en día, ni la encontraba en 1978, justificación alguna y, en consecuencia, vulnera el principio de igualdad tributaria al utilizarse un criterio de reparto de las cargas públicas de una justificación razonable e incompatible con el sistema tributario justo al que hemos hecho referencia anteriormente.

Por otra parte, y a mayor abundamiento, la conclusión constitucional viene avalada también desde el Derecho comunitario, al que nuestro Ordenamiento debe permanecer abierto ex art. 93 CE desde la integración de España en las entonces Comunidades Europeas, en 1986. Y a este respecto puede traerse a colación aquí, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de marzo de 1994, asunto C-387/92, que consideró contrarias al Derecho comunitario por ser ayudas de Estado aquellas exenciones fiscales a favor de entidades públicas o privadas que las coloquen «en una situación más favorable que a otros contribuyentes», y ello en una cuestión prejudicial que, de manera semejante en parte a lo aquí suscitado, versaba precisamente sobre legislación española (la Ley 13/1971), que establecía exenciones fiscales en favor de entidades públicas de crédito.

7. De todo lo expuesto se puede concluir que la exención prevista en el art. 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, es contrario a la Constitución sólo en la medida en que es aplicable a la parte mercantil de las cajas de ahorro y, por tanto, no se limita —como expresamente señalaría luego el art. 24.1 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre— «a los Montes de Piedad y Obras Benéfico-Sociales de las Cajas expresamente autorizadas». Siendo inconstitucional la disposición cuestionada en los térmi-

nos citados, por vulnerar el principio constitucional de contribuir a los gastos públicos en términos de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE), resulta innecesario entrar a conocer de las restantes vulneraciones que el órgano judicial imputa a la norma cuestionada.

#### FALLO

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

Ha decidido

Estimar las cuestiones de inconstitucionalidad núm. 660-2000 y otras 27 acumuladas y, en su virtud:

Declarar inconstitucional y derogado por la Constitución el art. 9.7 del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, en los términos señalados en el fundamento jurídico 7.

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

Dada en Madrid, a veinte de enero de dos mil cinco. María Emilia Casas Baamonde.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Javier Delgado Barrio.—Elisa Pérez Vera.—Roberto García-Calvo y Montiel.—Eugení Gay Montalvo.—Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.—Ramón Rodríguez Arribas.—Pascual Sala Sánchez. Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez Tremps.—Firmado y rubricado.