

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

Referencia: NCJ062553

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Sentencia 94/2017, de 6 de julio de 2017

Pleno

Rec. de inconstitucionalidad núm. 4567/2015

(BOE de 11 de agosto de 2017)

**SUMARIO:**

**CC.AA. Cataluña. Tributos propios. Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas.** El impuesto, regulado en los arts. 1 a 13 Ley 15/2014, de 4 de diciembre, grava el mismo «hecho imponible», en el sentido que ha dado a esta expresión la jurisprudencia de este Tribunal, que el impuesto sobre el valor añadido, y excede, por ello, del ámbito de la potestad tributaria de la comunidad autónoma de Cataluña reconocido en los arts. 157.3 CE y 6.2 LOFCA; en consecuencia, debe ser declarado nulo de conformidad con lo preceptuado en el art. 39.1 LOTC. Y es que la estructura del impuesto y la desaparición del «contribuyente» de la relación jurídica tributaria que regula impiden a este Tribunal asumir la definición del hecho imponible efectuada por el legislador autonómico: si el único llamado a contribuir es el «sustituto del contribuyente», esto es, el operador que presta el servicio, el hecho imponible auténticamente gravado solo puede ser el realizado por él, y por tanto, ha de ser la prestación de ese servicio por su parte, y no su «disponibilidad» por el usuario, por mucho que así lo declare la Ley recurrida (art. 3.1). De este modo, el hecho imponible del impuesto recurrido viene a coincidir con el hecho imponible del impuesto sobre el valor añadido, que consiste en la prestación por un «operador», esto es, por un empresario a los efectos del IVA, de un servicio concreto -la disponibilidad o acceso a internet- a cambio de una contraprestación, o lo que es lo mismo, a título oneroso, y durante todo el tiempo que dure su prestación -y, en particular, coincide con el hecho imponible descrito en el art. 69.3 apartado tercero y cuarto de dicha ley que se refiere a los «servicios de telecomunicación» y a los «servicios prestados por vía electrónica-. Por otro lado, otros elementos diferentes del hecho imponible regulados por la Ley recurrida y que contribuyen a su concreta delimitación, no desnaturalizan la identidad señalada: a) la cuota tributaria; b) la prohibición de exigir al «contribuyente», o mejor dicho al usuario del servicio, la cuota tributaria satisfecha por el operador; y c) el carácter finalista del impuesto. Voto particular.

**PRECEPTOS:**

Ley 15/2014 de Cataluña (Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital), arts. 1 a 13.

Ley Orgánica 6/2006 (Reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña), arts. 202 y 203.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 69 y 75.

Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), art. 6.

Constitución Española, arts. 9.3, 31, 133, 137 y 149.202 y 203.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 24, 36 y 227.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 33.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 401.

**PONENTE:**

*Don Ricardo Enríquez Sancho.*

ECLI:ES:TC:2017:94

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Juan José González Rivas, Presidente, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

### SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 4567-2015, interpuesto por el Presidente del Gobierno contra el capítulo I (arts. 1 a 13) de la Ley del Parlamento de Cataluña 15/2014, de 4 de diciembre, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión de la cultura digital. Han comparecido y formulado alegaciones la Generalitat y el Parlamento de Cataluña. Ha sido Ponente el Magistrado don Ricardo Enríquez Sancho, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### I. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado en el registro general de este Tribunal el 28 de julio de 2015, el Abogado del Estado, actuando en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra el capítulo I (arts. 1 a 13) de la Ley del Parlamento de Cataluña 15/2014, de 4 de diciembre, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión de la cultura digital.

2. El motivo de este recurso de inconstitucionalidad es único: la extralimitación de la comunidad autónoma en su competencia para establecer tributos, reconocida en el artículo 157.1 b) CE, pero sujeta a las leyes del Estado conforme a los artículos 133.2 y 157.3 CE, al establecer por el capítulo I (arts. 1 a 13) de la Ley recurrida el impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas. Los argumentos en que sustenta esta denunciada extralimitación son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) La ley orgánica prevista en el citado artículo 157.3 CE, que es la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), se integra en el bloque de la constitucionalidad y ha de ser tomada en consecuencia por el Tribunal Constitucional como parámetro de constitucionalidad de las leyes del Estado y de las Comunidades Autónomas, según doctrina de este propio Tribunal Constitucional (se citan en este sentido las SSTC 183/1988, 250/1988 y 68/1996).

b) En particular, es parámetro de constitucionalidad de los tributos que puedan establecer las comunidades autónomas el artículo 6.2 de la citada LOFCA, que tras su redacción por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la anterior, dispone:

«Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a estas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.»

Este precepto veda, en consecuencia, la duplicidad o coincidencia de hechos imponibles gravados por el Estado y por las comunidades autónomas.

c) Para valorar si existe esta duplicidad o coincidencia este Tribunal Constitucional ha atendido a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen. Cita como exponente de esta doctrina la reciente STC 30/2015, por la que se declara la inconstitucionalidad del impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito establecido por la Comunidad Valenciana.

d) Desarrolla a continuación esta premisa en relación con el impuesto, establecido por la Ley recurrida, por una parte, y el impuesto sobre el valor añadido (IVA), establecido por el Estado y regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, por otra. Y le parece que son idénticos tanto el hecho imponible como los sujetos pasivos de ambos impuestos.

(i) El hecho imponible del impuesto autonómico viene constituido por «la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, mediante la contratación con un operador de servicios ... con independencia de la modalidad de acceso al servicio» (art. 3.1).

Por su parte, la Ley 37/1992 define como hecho imponible «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen» (art. 4.1). E incluye expresamente entre tales servicios los de telecomunicación y los prestados por vía electrónica (art. 69.3, apartados tercero y cuarto).

Según el último de esos preceptos, los «servicios de telecomunicación» se definen como «aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas» (art. 69.3.3). Por su parte, el subsiguiente apartado 4 del artículo 69. Tres dispone que los «servicios prestados por vía electrónica» son «aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes: a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos. b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos. c) El suministro de programas y su actualización. d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos. e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio. f) El suministro de enseñanza a distancia».

De la comparación entre ambos hechos imponibles, concluye el Abogado del Estado, con apoyo en el dictamen del Consejo de Estado que acompaña como documento núm. 3, que uno y otro son idénticos en el sentido del artículo 6.2 LOFCA. Resta importancia así a la diferencia entre «disponibilidad del servicio» (art. 3.1 de la Ley autonómica) y «prestación» del mismo (art. 4.1 de la Ley 37/1992), que le parece más aparente que real en la medida en que la Ley autonómica vincula la mencionada disponibilidad a la contratación real del servicio (art. 4.1) y fija incluso el tipo de gravamen en 0,25 euros «por contrato de servicio» (art. 9 de la Ley autonómica), confirmando así que el impuesto se devenga una vez contratado el servicio y, por tanto, cuando surge la obligación de prestarlo. Precisamente, continúa su argumentación, el artículo 8, en relación con el devengo del impuesto, establece con carácter general que «[e]l impuesto se devenga periódicamente el primer día de cada mes natural» (apartado primero), pero previene inmediatamente que «[s]i el alta de un usuario al servicio se produce un día distinto al primer día del mes natural, y dicha alta no deriva de un cambio entre los diferentes operadores del servicio, el impuesto se devenga el día en que se produce la contratación del servicio» (apartado segundo). Le parece evidente entonces la correlación que existe entre la contratación del servicio y el devengo del impuesto, que de este modo se exige no por la mera disponibilidad de un servicio sino como consecuencia de su efectiva prestación. De ahí que las diferencias gramaticales no puedan ocultar, según el Abogado del Estado, que ambos impuestos, el estatal y el autonómico, recaen sobre la prestación del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, previa contratación del mismo.

(ii) Aunque con esta coincidencia entre hechos imponibles bastaría ya, dice el Abogado del Estado, para considerar inconstitucional el impuesto autonómico, incide en que existe además coincidencia en los sujetos pasivos del impuesto.

Según la Ley estatal son sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido «[l]as personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto» (artículo 84.1.1). Y en el impuesto autonómico son sujetos pasivos a título de contribuyentes «la persona física o jurídica o las entidades sin personalidad jurídica a las se refiere el artículo 35.4 de la Ley del Estado 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que tiene contratado el servicio al que se refieren los artículos 3 y 4» (art. 6.1), es decir, el usuario del servicio. Pero con la inmediata matización de que «[e]s sujeto pasivo del impuesto, a título de sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica prestadora del servicio

al que se refiere el artículo 3.2», esto es, el empresario o profesional que presta el servicio sujeto al impuesto, y por tanto el mismo sujeto gravado por el impuesto sobre el valor añadido, sin que sea importante, para el Abogado del Estado, que en la norma estatal lo sea a título de contribuyente y en la autonómica a título de sustituto del contribuyente.

Le parece que el hecho de que este sustituto del contribuyente en el impuesto autonómico «no pued[a] exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, de acuerdo con lo establecido por el artículo 36.3 de la Ley del Estado 58/2003», según el artículo 6.3 de la Ley catalana, a diferencia de lo que acontece en el impuesto sobre el valor añadido, en el que el contribuyente está obligado a «repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos» (art. 88.1 de la Ley 37/1992), no es tampoco relevante a estos efectos constitucionales. Subraya que el artículo 6.2 LOFCA establece como límite a la autonomía tributaria la duplicidad de «hechos imposables», y esta identidad concurre en el caso examinado.

Por todo ello termina solicitando la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos autonómicos impugnados.

Por otro sí, y en el encabezamiento del escrito de interposición del recurso, el Abogado del estado invoca el artículo 161.2 CE, en relación con el artículo 30 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), a fin de que se produzca la suspensión de la vigencia de los preceptos impugnados.

3. El Pleno del Tribunal, mediante providencia de 10 de septiembre de 2015, admitió a trámite el presente recurso de inconstitucionalidad y acordó dar traslado de las actuaciones, conforme establece el artículo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Parlamento de Cataluña, por conducto de sus Presidentes, al objeto de que en el plazo de 15 días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran pertinentes. Se acordó, asimismo, tener por invocado por el Presidente del Gobierno el artículo 161.2 CE, lo que, a su tenor y conforme dispone el artículo 30 LOTC, produjo la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados desde la fecha de interposición del recurso para las partes del proceso, y desde el día en que aparezca publicada la suspensión en el «Boletín Oficial del Estado» para los terceros, así como también publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya».

4. La Mesa del Senado, por escrito de su Presidente registrado en este Tribunal el 23 de septiembre de 2015 acordó dar por personada a esa Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

5. La Mesa del Congreso, por escrito de su Presidente registrado en este Tribunal el 28 de septiembre de 2015, acordó dar por personada a esa Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

6. El día 6 de octubre de 2015 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal el escrito de alegaciones de la Generalitat de Cataluña, en el que se solicita la desestimación del presente recurso de inconstitucionalidad.

a) La Abogada de la Generalitat comienza haciendo una exposición general de la doctrina de este Tribunal sobre la autonomía financiera de las comunidades autónomas. Insiste en que las previsiones de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, y singularmente sus artículos 6 y 9, no tienen por objeto impedir a las comunidades autónomas crear tributos propios sobre materias ya gravadas por el Estado, «habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales», por lo que tal entendimiento conduciría a impedir que se creen tributos autonómicos [SSTC 186/1993, FJ 4 b), y 60/2013, FJ 3]. También insiste en esta exposición preliminar en que la potestad tributaria de las comunidades autónomas está al servicio de las competencias para cuyo desarrollo y ejecución el artículo 156.1 CE las dota de autonomía financiera. En este sentido, le parece fuera de duda que el impuesto recurrido tiene directa vinculación con el ámbito de las competencias de la Generalitat, en cuanto tiene por finalidad el fomento del sector audiovisual, dotando los fondos para el fomento de la industria audiovisual de Cataluña creados por el artículo 29 de la Ley 20/2010, de 7 de julio, del cine, y el fondo de fomento para la difusión cultural digital, creado por el artículo 14 de la Ley recurrida, con el fin de financiar las actuaciones y medidas a las que están destinados estos fondos, de acuerdo con su norma de creación, según proclama el artículo 1.2 recurrido. Encontrando estos fondos y actividades



promovidas acomodo en las competencias en materia de cultura que establece el artículo 127 del Estatuto de Autonomía para Cataluña (EAC).

b) Entrando ya en el análisis del artículo 6.2 LOFCA, recuerda que según la jurisprudencia de este Tribunal desde la STC 37/1987, FJ 14, la prohibición de doble imposición atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible, y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base (así, también, SSTC 60/2013, FJ 7, y 110/2014, FJ 5, entre otras). Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 6.2 LOFCA, una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos (STC 60/2013, FJ 4). Además, el Tribunal Constitucional ha precisado que no basta con comparar la definición gramatical de los hechos imponibles, sino que es preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponibles de ambos impuestos (STC 30/2015, FJ 3), es decir, que hay que comparar si existe identidad entre los elementos esenciales del tributo, incluyendo sujetos pasivos, base imponible, e incluso supuestos de no sujeción y exención (STC 30/2015, FJ 3), y también la finalidad extrafiscal del tributo [SSTC 289/2000, FJ 5, y 53/2014, FJ 6 c)]. En suma, para apreciar si existe o no coincidencia entre los hechos imponibles, que es lo prohibido en el artículo 6.2 LOFCA, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan al objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo.

c) Con base en lo anterior, la Abogada de la Generalitat pasa a analizar los elementos esenciales de los impuestos comparados.

Para explicar la estructura y elementos esenciales del IVA se remite a la STC 210/2012, dictada en relación con el impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito extremeño. De acuerdo con esa Sentencia son elementos esenciales del tributo la obligación de repercusión (art. 88 de la Ley 37/1992) y el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA soportado (art. 92 de la Ley 37/1992), o eventualmente solicitar la devolución del exceso soportado sobre la cuantía de las cuotas soportadas (art. 115), todo ello con la finalidad de que el tributo sea neutral y no suponga un coste añadido a la actividad económica.

Estos mismos elementos esenciales, continúa la Abogada de la Generalitat, han sido destacados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sentencias de 9 de marzo de 2000, asunto C-437/97, y de 3 de octubre de 2006, asunto C-475/03), jurisprudencia considerada por este propio Tribunal Constitucional en la ya citada STC 210/2012. De esta jurisprudencia se desprende que son cuatro los elementos esenciales del IVA: (i) la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; (ii) la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; (iii) la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluida la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; y (iv) la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y la carga final del mismo recae en definitiva sobre el consumidor.

El IVA, por tanto, no pretende sustituir todos los impuestos que recaen sobre la entrega de bienes o la prestación de servicios, sino solo aquellos impuestos que tienen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, puesto que comparten las características esenciales de este impuesto. Niega, por ello, que el examen pueda ceñirse a las definiciones de hechos imponibles, base imponible y sujeto pasivo, como hace el recurso del Abogado del Estado.

d) Pues bien, la Abogada de la Generalitat concluye que no se dan en el impuesto recurrido ninguna de las cuatro características esenciales del IVA fijadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No niega que el IVA, como impuesto general sobre el consumo, incluya entre los servicios prestados por un empresario o un profesional a título oneroso en desarrollo de su actividad empresarial o profesional, los servicios de telecomunicación y los prestados por vía electrónica. Pero ello no da lugar sin más a la identidad proscrita por el artículo 6.2 LOFCA. Si así se entendiera, ello conduciría a apreciar la incompatibilidad de cualquier impuesto sobre el consumo, y a impedir la creación de tributos por las comunidades autónomas, lo cual ya ha sido rechazado por el Tribunal Constitucional. A diferencia del IVA, el impuesto autonómico recurrido:

(i) no es un impuesto general, sino que solo afecta a la disponibilidad del servicio y además, como no deja de reconocer el recurrente, su hecho imponible no es la prestación de servicios por vía electrónica, sino la disponibilidad del servicio por los consumidores;

(ii) el impuesto autonómico tampoco establece una cuota proporcional al precio recibido por el sujeto pasivo del impuesto como contraprestación al servicio prestado, como en el IVA, sino que se establece una cuota tributaria fija de 0,25 euros por contrato, de manera, por tanto, totalmente desligada del precio; y finalmente,

(iii) el impuesto autonómico no es tampoco un impuesto sobre el consumo final, como el IVA, de acuerdo con las dos últimas características fijadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea: no recae sobre todas las fases del proceso —no es «plurifásico», sino «monofásico»— ni pretende garantizar la neutralidad del tributo, recayendo sobre el consumidor final. No se cumplen así, tampoco, las dos últimas características señaladas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Además, destaca que en ambos impuestos los sujetos pasivos son diferentes, pues mientras en el IVA lo es en general el empresario o profesional que entrega los bienes o presta el servicio, en el impuesto regional lo es quien contrata el servicio. No puede pretenderse que la aparición del operador como sustituto del contribuyente (art. 6.2 de la ley recurrida), altere la definición del sujeto pasivo. Recuerda que la figura del sustituto del contribuyente está prevista en la Ley general tributaria estatal. Y también que este sustituto del contribuyente no puede exigir al contribuyente el importe de las obligaciones satisfechas, a diferencia de lo que sucede en el IVA, donde quien presta el servicio está obligado a repercutir esa suma sobre el consumidor final.

Por otro lado, la Abogada de la Generalitat de Cataluña solicitó el levantamiento de la suspensión de la vigencia de los preceptos impugnados antes del transcurso del plazo de cinco meses previsto en el artículo 161.2 CE, razonando sobre la ausencia de perjuicios para el interés general y para el interés particular de los afectados, que son pocos y fácilmente identificables a los efectos de proceder a la eventual devolución del impuesto en caso de que fuese declarado inconstitucional, frente al perjuicio que para la hacienda de la Generalitat de Cataluña tendría el mantenimiento de la medida cautelar.

7. El Parlamento de Cataluña presentó su escrito de alegaciones ante este Tribunal el 8 de octubre de 2015. En él se interesa igualmente la desestimación del recurso de inconstitucionalidad.

Tras un recordatorio de las normas aplicables, incluidos los preceptos estatutarios sobre la potestad tributaria de la Generalitat de Cataluña (singularmente, el art. 203.5 EAC) y las competencias autonómicas en materia de cultura (art. 127 EAC), y de la jurisprudencia de este Tribunal sobre la potestad tributaria de las comunidades autónomas, se adentra en la comparación del impuesto recurrido y el IVA. Y encuentra entre uno y otro las siguientes diferencias:

(i) El hecho imponible del impuesto catalán es «unívoco» y grava un hecho singular: la conexión a internet; en cambio, el IVA grava el consumo mediante el procedimiento de sujetar todas las operaciones económicas realizadas en su territorio de aplicación.

(ii) El impuesto catalán tiene por finalidad dotar los fondos para el fomento de la industria audiovisual de Cataluña y el fondo para la difusión de la cultura digital establecido en la propia Ley 15/2014, tratándose además de fondos relacionados con el impuesto en la medida en que la contratación del servicio sujeta a gravamen permite acceder a productos audiovisuales y digitales. Por esta razón el impuesto catalán es un «tributo especial», frente al IVA, que es un claro exponente de los «tributos generales», ya que su producto no tiene ningún destino particular.

(iii) Atendiendo a la tradicional clasificación entre impuestos «directos» e «indirectos», reconoce que desde un punto de vista económico, ambos impuestos presentan una clara similitud, pues ambos recaen sobre el consumo, y por tanto pueden ser calificados de indirectos. Ahora bien, si se atiende al criterio jurídico, le parece obvio que el impuesto catalán es directo, pues no se prevé legalmente la posibilidad de repercutirlo a terceros, mientras que el IVA es por definición repercutible a sujetos que no tienen la consideración de sujetos pasivos.

(iv) Desde el punto de vista de los sujetos pasivos, en el impuesto catalán el contribuyente es quien contrata el servicio, con independencia de que sea empresario o profesional. En cambio, en el IVA por la prestación de servicios solo puede ser contribuyente quien tenga esta condición. En el impuesto catalán, el sustituto del contribuyente no puede exigir del contribuyente el importe de la deuda tributaria satisfecha; por el contrario, en el IVA no existe la figura del sustituto del contribuyente. Finalmente, en el impuesto catalán no se contemplan supuestos de responsabilidad tributaria, cosa que sí sucede en la Ley del impuesto sobre el valor añadido (art. 87).

(v) A la hora de delimitar el hecho imponible, el legislador catalán no prevé supuestos de no sujeción, y el único caso de exención que contempla se refiere a la contratación del servicio con un operador constituido en persona jurídica sin ánimo de lucro. En cambio, el IVA presenta un amplio espectro de supuestos de no sujeción y

exención, que obedecen todos ellos a la mecánica del IVA (repercusión y deducción), una mecánica inexistente en el impuesto impugnado.

(vi) El impuesto catalán se cuantifica mediante una cuota fija y periódica; el IVA, en cambio, se cuantifica por un tipo proporcional, lo que provoca que la cuota varíe según el precio de la contraprestación que constituye su base imponible.

(vii) El impuesto catalán se devenga periódicamente el primer día de cada mes natural. El IVA, en cambio, es un impuesto «instantáneo».

(viii) Finalmente, la aplicación del impuesto catalán tampoco perturba la aplicación del IVA puesto que, a diferencia de este, no recae sobre el volumen de negocios, en la medida en que no es un impuesto general, la cuota es fija y no proporcional, la percepción del impuesto por la Administración es mensual y dado que tiene cuota fija, no puede tener en cuenta el valor añadido.

De todo lo anterior resultan, para el representante del Parlamento de Cataluña, unas diferencias «marcadas y evidentes» entre ambos impuestos que deben conducir a la desestimación del recurso interpuesto por el Presidente del Gobierno.

Por otro lado, el Letrado del Parlamento de Cataluña solicita igualmente el levantamiento anticipado de la suspensión de la vigencia de los preceptos impugnados. Le parece que en el actual contexto de crisis económica el impuesto creado puede contribuir a reducir el déficit del Reino de España y a cumplir así los compromisos financieros adquiridos por el estado y por la comunidad autónoma, y que todo ello encuentra amparo en el artículo 135 CE.

**8.** Por providencia de 9 de octubre de 2015, el Pleno de este Tribunal acordó unir a los autos los escritos presentados por el Abogado de la Generalitat de Cataluña y por el Letrado del Parlamento de Cataluña y, en cuanto a la solicitud que formulan sobre el levantamiento de la suspensión de los preceptos objeto de recurso, oír al Abogado del Estado para que en el plazo de cinco días exponga lo que estime procedente al respecto.

**9.** Por escrito presentado en el registro general de este Tribunal el 21 de octubre de 2015 el Abogado evacuó el traslado conferido e interesó el mantenimiento de la suspensión de la vigencia de los preceptos impugnados. Según él, el levantamiento de la suspensión causaría perjuicios tanto al interés privado como al interés general, en particular por repercutir negativamente en el despliegue de las redes de comunicaciones electrónicas de nueva generación, con la consiguiente pérdida de competitividad y empleo de nuestra economía. Todo ello con base en el informe de la Secretaría de Estado de telecomunicaciones y para la sociedad de la información. Además, la aplicación del tributo recurrido afectaría a la unidad de mercado, en la medida en que para los operadores todo usuario en Cataluña implicaría un gasto no repercutible mientras que no lo sería en el resto del territorio nacional.

**10.** Por ATC 196/2015, de 18 de noviembre, este Tribunal acordó levantar la suspensión de la vigencia de los preceptos recurridos.

**11.** Mediante providencia de 4 de julio de 2017, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 6 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

**1.** La cuestión a resolver en este proceso es si el impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas, creado y regulado por el capítulo I (arts. 1 a 13) de la Ley del

Parlamento de Cataluña 15/2014, de 4 de diciembre, es o no compatible con el impuesto sobre el valor añadido regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y, por efecto de ello, si ese impuesto autonómico es o no conforme con la Constitución.

No lo es para el Presidente del Gobierno, que ha interpuesto el presente recurso de inconstitucionalidad, y sí lo es, en cambio, para la Generalitat y el Parlamento de Cataluña. Los argumentos de uno y otros para sustentar sus respectivas pretensiones han quedado resumidos con detalle en el apartado de los antecedentes.

2. En el fondo de la controversia está la conformación limitada de la potestad tributaria de las comunidades autónomas en nuestro ordenamiento.

De acuerdo con la Constitución, las comunidades autónomas pueden establecer sus propios impuestos [arts. 133.2 y 157.1 b) CE y, para el caso catalán, arts. 202.3 b) y 203.5 de su Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio]. Sin embargo, esta potestad no es libre, ni está infraordenada solamente a la Constitución, que también lo está (como todas las demás potestades de cualquier poder público: art. 9.1 CE), sino que debe ejercitarse además de acuerdo con las leyes del Estado a que se refieren los artículos 133.2 y 157.3 CE (así, por todas, STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4). De este modo, la Ley prevista en este último precepto, que es la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en adelante), se erige en norma delimitadora de las competencias financieras de estas (así, entre las más recientes, STC 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3, con cita de otras).

3. Entre los límites impuestos por esta última Ley, que derivan de la necesidad establecida asimismo en la Constitución de coordinar el ejercicio de las competencias financieras de las comunidades autónomas (art. 157.3 CE) y los de todas estas con la Hacienda estatal (art. 156.1 CE), se encuentra el de su artículo 6.2 LOFCA, que dispone en su primer inciso, que es el que importa a este proceso, que «[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado».

Este es el precepto —y el límite— invocado por el Presidente del Gobierno en su recurso. Para él, el hecho imponible del impuesto catalán, definido en el artículo 3.1 de su Ley reguladora y que consiste, resumidamente, en «la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas» mediante la contratación de este servicio con un operador, coincide con el hecho imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA), o mejor dicho, con uno de ellos, pues gravando ese impuesto estatal, en general, las entregas de bienes y servicios efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso en desarrollo de su actividad empresarial o profesional (art. 4.1 de la Ley 37/1992), le parece que el concreto servicio descrito en el antes citado artículo 3.1, y gravado entonces por el legislador catalán, coincide con el especificado de entre todos aquellos servicios profesionales por el artículo 69.3, apartados tercero y cuarto, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, esto es, con los «servicios de telecomunicación» y «servicios prestados por vía electrónica».

Los representantes de la Generalitat y del Parlamento de Cataluña no niegan del todo esta identidad objetiva, aunque matizan que la ley recurrida grava la «disponibilidad» del servicio por el usuario, y no su prestación por el operador (empresario), como hace el IVA. Señalan además otras diferencias entre ambos impuestos que permitirían su coexistencia, como son: (i) el carácter «unívoco» y «monofásico» del primero frente a la generalidad y carácter plurifásico del IVA, que grava todas las prestaciones de bienes y servicios y se devenga en cada fase del proceso de producción; (ii) los diferentes sujetos pasivos de uno y otro (usuario versus empresario o profesional); (iii) la diferente manera de fijar la cuota tributaria, que es fija y desligada del precio del servicio en el caso del impuesto autonómico, y proporcional a la contraprestación percibida por el empresario o profesional en el estatal; y (iv) el carácter finalista del impuesto autonómico, que está legalmente destinado a dotar los fondos de ayuda al sector audiovisual de Cataluña y el fondo para la difusión de la cultura digital constituidos por el propio legislador (art. 1.2), frente al destino general del IVA para sufragar el conjunto de los gastos públicos.

4. En la interpretación del límite que para la potestad tributaria de las comunidades autónomas representa el artículo 6.2 LOFCA, este Tribunal ha ido estableciendo un amplio cuerpo de doctrina que podemos sintetizar, a los efectos de este recurso, en los siguientes dos principios capitales:

a) El «hecho imponible» al que alude el artículo 6.2 LOFCA es un concepto estrictamente jurídico (el «presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», de acuerdo con el artículo 20.1 de la vigente Ley 58/2003, de 27 de diciembre, general tributaria, en adelante LGT) que no puede identificarse con la realidad o materia imponible que le sirve de base. Diferenciación conceptual que provoca que en relación con una misma materia impositiva el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14).



b) Ahora bien, debe hacerse una interpretación sistemática y no estrictamente literal del artículo 6.2 LOFCA. No puede perderse de vista que «la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales»; por lo tanto, la interpretación de este artículo 6 LOFCA debe hacer compatible este precepto con la potestad tributaria que la propia Constitución [arts. 133.2 y 157.2 b)] y la misma LOFCA (art. 6.1), reconocen a las comunidades autónomas (misma STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14). Reiterando esta misma idea, hemos dicho también que teniendo en cuenta que el Estado y las entidades locales «han establecido ya tributos sobre las principales manifestaciones de capacidad económica (renta, consumo y patrimonio), es preciso llevar a cabo una interpretación sistemática de las prohibiciones» del artículo 6 «en consonancia con el reconocimiento de poder tributario» que contiene el apartado primero del precepto (STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4).

Por ello, «el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos imponible», sino que «el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible», como son «los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada, los supuestos de no sujeción y exención», o «los elementos de cuantificación del hecho imponible». En suma, debe atenderse en general «a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo» (misma STC 210/2012, FJ 4).

Esta es la doctrina de este Tribunal formada desde la temprana STC 37/1987, FJ 14, que ha sido reiterada en las posteriores SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 110/2014 de 26 de junio FJ 5; 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3; 108/2015, de 28 de mayo FFJJ 4 y 5; 111/2015, de 28 de mayo, FFJJ 2 y 3; 202/2015, de 24 septiembre, FJ 3, y 74/2016 de 14 de abril, de 14 de abril, FJ 2, y, por citar algunas de las más relevantes.

**5.** De conformidad con lo expuesto, para resolver si existe o no coincidencia de hechos imponible entre los dos impuestos enfrentados debemos atender no solo a la definición literal del hecho imponible de cada impuesto, sino al conjunto de los elementos esenciales del impuesto autonómico recurrido que, puestos en relación con su hecho imponible, darán indicación del modo o manera en que la riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen.

Pues bien, son elementos esenciales del impuesto recurrido los siguientes:

a) El hecho imponible, que se define en el artículo 3.1 de la Ley, a cuyo tenor:

«Constituye el hecho imponible del impuesto la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, mediante la contratación con un operador de servicios, al que se refiere el apartado 2, con independencia de la modalidad de acceso al servicio.»

La referencia al apartado segundo del precepto no añade ninguna especificación adicional a la delimitación del hecho imponible. Ese apartado establece solamente que «[a] los efectos de lo establecido por la presente ley, se entiende por operador de servicios a las personas físicas o jurídicas inscritas en el registro de operadores de redes y de servicios de comunicaciones electrónicas, dependiente de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, que prestan este servicio en Cataluña». Ocurre que: (i) lo primero —la inscripción— es una exigencia general para los operadores de acuerdo con la normativa del sector (cfr. art. 6.2 de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, general de telecomunicaciones), siendo su inobservancia constitutiva de infracción muy grave (art. 76.2 de la misma Ley); (ii) y lo segundo —el ámbito territorial de actuación del operador— es estricta aplicación del principio general de territorialidad de las competencias autonómicas, plasmado en el ámbito tributario en los artículos 157.2 CE y 9 b) LOFCA (STC 210/2012, FJ 8). Los artículos 2 y 4 de la Ley corroboran esta natural limitación, al señalar, el primero, que «[e]l impuesto es aplicable en el ámbito territorial de Cataluña», y el segundo, que solo estarán sujetos a gravamen los servicios de acceso «vinculados o asociados a la contratación de la telefonía fija de un inmueble, o referidos de cualquier modo a un inmueble en particular, si el inmueble está ubicado en el territorio de Cataluña» [apartado a)] o, cuando esos accesos «se llev[en] a cabo mediante un dispositivo móvil que permita el acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas desde distintas localizaciones, si los usuarios que

contratan este servicio tienen su residencia habitual en Cataluña o, en caso de que los usuarios sean profesionales o empresas, si tienen su domicilio fiscal en Cataluña» [apartado b)].

b) El sujeto pasivo del impuesto, «a título de contribuyente», es la persona o entidad «que tiene contratado el servicio» (art. 6.1). Aunque «a título de sustituto del contribuyente» responde «la persona física o jurídica prestadora del servicio al que se refiere el art. 3.2» (art. 6.2), esto es, el operador.

Resulta característico de este impuesto, sin embargo, que al sustituto se le priva del habitual derecho de reembolso, reconocido con carácter general en la Ley general tributaria. Si según el artículo 36.3 de esta última Ley «[e]l sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa», el artículo 6.3 de la Ley recurrida establece precisamente que «[e]l sustituto no puede exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, de acuerdo con lo establecido» en el antes citado artículo 36.3 LGT (segundo inciso).

Es, asimismo, este sustituto del contribuyente, y no aquel, el que debe presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto y efectuar el ingreso de la deuda tributaria (art. 10.1).

c) Finalmente, la cuota tributaria es fija, de 0,25 € por contrato y por periodo impositivo (art. 9.1), que es el mes natural (art. 7), devengándose el impuesto el primer día del mes o el día en que se produzca la contratación del servicio, salvo que el alta derive de un simple cambio de operador (art. 8). Tanto si el alta como la baja se producen en un día diferente el primero del mes, la cuota se prorratea en función del tiempo de contratación efectiva del servicio (art. 9.2 y 3).

6. A partir de esta configuración legal, y en la búsqueda de la verdadera naturaleza de este impuesto, necesaria para su confrontación con el artículo 6.2 LOFCA, este Tribunal no puede quedar vinculado por el nomen iuris (STC 73/2011, de 19 de mayo, sobre la denominada «tasa» por la «instalación de anuncios visibles desde carreteras, caminos vecinales, y demás vías públicas locales» prevista en la Ley reguladora de las haciendas locales, FJ 4) ni, en general, por los conceptos empleados por el legislador tributario (así, por todas, STC 39/2011, de 31 de marzo, con cita de las SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, y 276/2000, de 16 de noviembre, todas ellas sobre «recargos» previstos en la Ley general tributaria de 28 de diciembre 1963, hoy derogada, cuya verdadera naturaleza era sancionadora según analizó y declaró este Tribunal en las resoluciones citadas). Nuestro examen ha de ser más profundo, y penetrar en la «estructura» del impuesto para conocer qué es lo «efectivamente gravado» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, dictada en relación con el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, FJ 5).

En este mismo sentido, la antes citada STC 73/2011, FJ 4, razona del siguiente modo, reproduciendo lo dicho en la STC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4: «sería puro nominalismo entender que tal denominación legal sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas».

7. Desde esta perspectiva estrictamente constitucional que nos es propia [art. 1.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC)], la estructura general del impuesto revela que lo efectivamente gravado por él —y por tanto, su «hecho imponible»— no es la «disponibilidad» del servicio de acceso a internet, como dice el artículo 3.1 al definir el hecho imponible. Si así fuera, el sujeto que realiza ese hecho imponible, esto es, el «contribuyente» (arts. 36.2 LGT y 6.1 de la Ley recurrida), sería el llamado de algún modo a contribuir, y a hacerlo en el marco de la propia relación jurídica tributaria —y no de otro modo— según resulta, entre otros, de los artículos 2.2 c), 17.1, 19, 20.1 y 24 LGT. Sin embargo, desde el momento en que el legislador afirma expresamente en el preámbulo de la ley (párrafo sexto) que «[l]a creación del impuesto no conlleva ninguna carga tributaria [vale la pena destacar el empleo de estos precisos términos] a las personas que tienen contratado el servicio de acceso a contenidos en redes de comunicaciones electrónicas» resulta ya manifiesto que no es la «disponibilidad» de ese servicio por parte de los usuarios que lo contratan lo que busca someter a tributación, por mucho que luego denomine «contribuyentes» a esos usuarios, en su artículo 6.1. Lo verdaderamente gravado, como se verá, es la prestación del servicio de acceso a comunicaciones electrónicas.

Efectivamente, la supresión del derecho de reembolso del «sustituto del contribuyente» en la Ley recurrida (art. 6.3) provoca que en realidad el único llamado a contribuir en el marco de esa relación jurídica tributaria sea ese

formalmente denominado «sustituto» (art. 6.2), y no el supuesto «contribuyente» según la Ley (art. 6.1). Y ello solo puede ser consecuencia de la realización por el primero, y no por el segundo, del auténtico «hecho imponible», que precisamente se define tanto en el derecho positivo [arts. 2.2 c) y 20.1 LGT] como en la jurisprudencia de este Tribunal (desde la antes citada STC 37/1987, FJ 14) como el presupuesto de hecho cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir. Por consiguiente, solo la realización del hecho imponible puede justificar la exacción tributaria.

La figura del sustituto del contribuyente, propiamente, tiene un cometido distinto en la configuración actual del ordenamiento, al que ya ha aludido este Tribunal: facilitar la gestión del impuesto (ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7). Por eso el artículo 227.4 d) LGT incluye entre las materias susceptibles de reclamación económico-administrativa «[l]as derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente», una previsión normativa que queda igualmente vacía de todo contenido y efecto con la completa desaparición del formalmente denominado «contribuyente» de la relación jurídica tributaria establecida en la Ley recurrida. Y también por esa misma razón el presupuesto legal que llama al sustituto a ocupar esa situación, y a que se refiere el artículo 36.3 LGT al definir la figura —según este artículo es sustituto «el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma»— debe ser, necesariamente, un presupuesto jurídico distinto del hecho imponible (el supuesto de hecho de la sustitución como consecuencia jurídica), una separación que tampoco existe en la Ley recurrida.

Quiere con ello decirse que la estructura del impuesto y esa auténtica desaparición del «contribuyente» de la relación jurídica tributaria impiden a este Tribunal asumir la definición del hecho imponible efectuada por el legislador autonómico. Si el único llamado a contribuir es el «sustituto del contribuyente», esto es, el operador que presta el servicio, el hecho imponible auténticamente gravado solo puede ser el realizado por él (así lo impone el propio concepto de hecho imponible, ya comentado), y por tanto ha de ser la prestación de ese servicio por su parte, y no su «disponibilidad» por el usuario, por mucho que así lo declare la Ley recurrida (art. 3.1). La necesidad de que exista contrato según ese mismo artículo 3.1, y la naturaleza periódica del impuesto mientras se mantiene esa relación contractual (arts. 7, 8 y 9), confirman que lo verdaderamente gravado es esa prestación continuada del servicio.

Hasta tal punto el denominado por la Ley autonómica «contribuyente» desaparece de la relación jurídica tributaria, que el único supuesto de exención que la ley contempla, en su artículo 5, se configura no en atención a las circunstancias personales de aquel contribuyente sino de su sustituto.

De este modo, el hecho imponible del impuesto recurrido viene a coincidir con el hecho imponible del impuesto sobre el valor añadido, definido en el artículo 4.1 de la Ley 37/1992, pues consiste en la prestación por un «operador» (art. 3 de la Ley), esto es, por un empresario a los efectos del IVA (cfr. art. 5 de su Ley reguladora 37/1992), de un servicio concreto —la disponibilidad o acceso a internet— a cambio de una contraprestación, o lo que es lo mismo, a título oneroso, y durante todo el tiempo que dure su prestación (operación «de tracto sucesivo o continuado»: art. 75.1.7 de la Ley 37/1992). Y, en particular, coincide con el hecho imponible descrito en el artículo 69.3 apartado tercero y cuarto de dicha ley que se refiere a los «servicios de telecomunicación» y a los «servicios prestados por vía electrónica».

No es relevante a los efectos de este proceso constitucional que el impuesto autonómico recurrido tenga carácter específico, por someter a tributación solamente un servicio concreto, frente al carácter general del IVA, que grava todas las entregas de bienes y servicios (artículo 4.1 de la Ley 37/1992). Esta característica ha sido destacada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en una jurisprudencia que cita la Abogada de la Generalitat en su escrito de alegaciones como una de las características esenciales del IVA. Pero ello se hace, lógicamente, a los efectos propios de esa jurisdicción, esto es, para comprobar la compatibilidad del impuesto de un Estado miembro con el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido como «impuesto sobre el volumen de negocios» (art. 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, y su correlativo artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006). Sin embargo, no es necesario insistir en que nuestro canon de enjuiciamiento no es el derecho de la Unión Europea (por todas, STC 64/1991, de 22 de marzo, FJ 4), sino la Constitución española (art. 1.1 LOTC). Ni tampoco nos corresponde resolver si el impuesto autonómico entorpece o no el sistema común de IVA, que es a lo que atiende lógicamente el Tribunal de Justicia [Sentencia Banca Popolare di Cremona de 3 de octubre de 2006, asunto C-475/03, apartado 25, citada por la Abogada de la Generalitat y por nuestra STC 210/2012, FJ 5 b)]. El objeto de este proceso es diferente y consiste, única y exclusivamente, en analizar si el «hecho imponible» gravado por el impuesto recurrido coincide o no con el

del impuesto estatal invocado por el Presidente del Gobierno en su recurso (arts. 157.3 CE y 6.2 LOFCA). Y atendido este preciso objeto, el hecho imponible, efectiva o realmente gravado por el impuesto autonómico, es uno de los gravados por el IVA y, por tanto, coincide con él en el sentido del artículo 6.2 LOFCA. De otro modo, un legislador autonómico podría dictar sucesivas leyes singulares para eludir el límite que representa este artículo en relación con los impuestos generales previstos en nuestro ordenamiento (valor añadido o renta de las personas físicas, por poner otro ejemplo).

Lo mismo cabe concluir respecto del carácter «monofásico» del impuesto recurrido frente al carácter «multifásico» del IVA, también destacado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes aludida. En este proceso no se trata de comprobar si el impuesto autonómico recurrido entorpece o no el funcionamiento del IVA (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Banca Popolare di Cremona antes citada, apartado 25), sino de comprobar si el «hecho imponible» gravado por él está gravado ya por el IVA. De ser así, el impuesto no tiene cabida en nuestro ordenamiento, conforme al artículo 6.2 LOFCA.

8. Llegados a este punto, y apreciada esta inicial coincidencia entre los hechos imposables del impuesto recurrido y del impuesto sobre el valor añadido, procede analizar si el resto de elementos del primero a los que aluden los representantes de la Generalitat y del Parlamento de Cataluña en sus escritos de alegaciones, y que deben ser considerados de acuerdo con nuestra doctrina expuesta y resumida en el fundamento jurídico 4 de esta resolución, deshacen esta preliminar concurrencia y permiten concluir que el impuesto autonómico grava, en realidad, una manifestación de riqueza diferente a la del IVA.

Estos elementos diferentes del hecho imponible regulados por la Ley recurrida y que pueden contribuir a su concreta delimitación son: a) la cuota tributaria; b) la prohibición de exigir al «contribuyente», o mejor dicho al usuario del servicio, la cuota tributaria satisfecha por el operador; y c) el carácter finalista del impuesto.

a) El establecimiento de una cuota fija en lugar de proporcional sobre el precio, como ocurre en el IVA, no es indicativo de ninguna diferencia determinante entre ambos impuestos. En la medida en que la prestación gravada es única (la puesta a disposición del acceso a internet) y las contraprestaciones por esta clase de servicio —único— no sufren importantes variaciones en el mercado (dada, precisamente, la identidad del servicio prestado), esa cuota fija tiene un impacto del todo equiparable al de una cuota proporcional sobre una contraprestación con escaso margen de variación. En cualquier caso, lo verdaderamente relevante para alcanzar la anterior conclusión es que las partes que han comparecido en defensa del impuesto recurrido se han limitado a señalar esta diferencia entre ese tributo y el impuesto sobre el valor añadido, pero no explican qué trascendencia tiene esta divergencia, es decir, por qué esa cuota fija establecida en la Ley autonómica es relevante a los efectos del artículo 6.2 LOFCA, o lo que es lo mismo: qué diferencia revela en relación con el hecho imponible o la manifestación de riqueza gravada por uno y otro impuesto.

Siendo el mismo el hecho imponible, el carácter fijo o proporcional de la cuota no revela ninguna diferencia en cuanto a la manifestación de riqueza gravada, máxime teniendo en cuenta que esa cuota se devenga periódicamente mientras se presta el servicio (arts. 7, 8 y 9.1), y solo mientras se presta (art. 9, apartados 2 y 3), igual que sucede en el IVA (cfr. arts. 75 y 76 de su Ley reguladora).

b) Por lo que respecta a la inexistencia del derecho de reembolso del sustituto del contribuyente, se trata de una prohibición que debe entenderse limitada al ámbito tributario, a la «relación jurídico-tributaria» (arts. 17 y 24 LGT), teniendo en cuenta que la competencia en materia de telecomunicaciones es exclusiva del Estado (art. 149.1.21 CE) y que la prestación de esta clase de servicios se efectúa hoy en régimen de libre competencia (arts. 2.1 y 5.1 de la Ley 9/2014), y por tanto sin tarifas ni precios finales autorizados por los poderes públicos [sin perjuicio de la existencia de algunos mecanismos correctores, como el control de precios a los operadores con poder significativo de mercado previsto en el artículo 14.1 e), que en todo caso debe hacerse siempre «en función de los costes» según exige el referido precepto, o el establecimiento de «paquetes de tarifas» para acceder a las prestaciones que componen el servicio universal bajo determinadas condiciones, artículo 25.1 f), cuyos costes deben en todo caso financiarse por los propios operadores de conformidad con los artículos 25.3 y 27].

El supuesto es, así, diferente del establecido en el sistema eléctrico, donde el Estado sí tiene poder de disposición sobre el precio final del servicio y, en particular, sobre la repercusión de tributos autonómicos que gravan la actividad de su prestación (véanse los arts. 16.4 y 17.6 de la vigente Ley 24/2013, de 26 de septiembre, del Sector Eléctrico, y las SSTC 136/2015, de 11 de junio, FJ 6, y 148/2011, de 28 de septiembre, FJ 5, entre otras).

A los efectos del artículo 6.2 LOFCA, el IVA es un impuesto que articulándose sobre las transacciones económicas de las empresas somete a tributación el consumo, e impide el establecimiento por las comunidades



autónomas de un impuesto sobre ese mismo objeto. Así resulta de la STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 5 b), que declaró compatible con el IVA el impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito porque este último «no grava las transacciones económicas, ni tampoco la prestación de servicios por las entidades financieras, operaciones que sí forman sin embargo parte del hecho imponible del IVA ... lo efectivamente gravado por el impuesto de Extremadura no es la actividad de captación de fondos sino los depósitos constituidos con los fondos captados».

A diferencia de lo apreciado en ese otro caso, el impuesto autonómico objeto de este recurso sí grava la prestación de un servicio, concretamente el de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, y también recae sobre el consumo. La imposibilidad legal de que el sustituto del contribuyente (prestador del servicio) traslade jurídicamente las cuotas del impuesto autonómico sobre el contribuyente o consumidor final de los servicios de acceso a redes de comunicaciones (contratante del servicio), es una diferencia más formal que real, que no impide apreciar la sustancial identidad entre ambos impuestos. Lo relevante es que tanto el impuesto estatal como el autonómico someten a tributación la manifestación de capacidad económica que supone el consumo de servicios de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, y lo hacen en la persona de su consumidor (el contratante del servicio), si bien, en el primero se produce por el prestador del servicio una traslación directa (jurídica) del importe del tributo, mientras que en el segundo esa traslación se efectúa de manera indirecta (económica).

Esta imposibilidad legal de trasladar el importe del tributo por el sustituto del contribuyente al contribuyente no es una diferencia que desnaturalice la identidad apreciada, sobre todo si tomamos en consideración que incluso para el IVA, en el ámbito del derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no exige que la normativa del Estado miembro prevea expresamente la repercusión ni que esta conste formalmente en una factura o documento equivalente (Sentencia Careda y otros, de 26 de junio de 1997, dictada en los asuntos acumulados C-370/95, C-371/95 y C-372/95). De hecho, el propio régimen del IVA admite supuestos de exenciones denominadas «limitadas» en la doctrina, en las que el sujeto pasivo no puede repercutir el impuesto pero tampoco genera el derecho a deducir las cuotas soportadas en los bienes y servicios que adquiere y afecta a esa operación, sin que por ello la operación deje de estar sujeta al impuesto ni se pueda excluir tampoco la traslación de aquellas cuotas como un coste más en el precio del bien o servicio (por ejemplo, los servicios sanitarios o de enseñanza en el artículo 20 de la Ley 37/1992).

En estas circunstancias, la prohibición de reembolso del artículo 6.3 de la Ley impugnada debe considerarse limitada, como hemos explicado ya, a la relación tributaria propia del impuesto recurrido, con los efectos igualmente aludidos de convertir al calificado por la Ley como «sustituto del contribuyente» en auténtico y verdadero contribuyente, por ser el único llamado a contribuir en el ámbito de la relación tributaria. Pero no puede considerarse una diferencia significativa del impuesto recurrido que altere su naturaleza a los efectos del artículo 6.2 LOFCA, en cuanto no modifica el hecho imponible, ni permite apreciar que la manifestación de riqueza gravada en el impuesto autonómico sea diferente a la del IVA (la percepción de una contraprestación por la prestación profesional de un servicio), que es lo que importa al señalado artículo 6.2 LOFCA.

c) Resta por examinar, en último lugar, el carácter «finalista» del impuesto, tal como lo define el preámbulo de la Ley por estar destinados los ingresos obtenidos como consecuencia del mismo a la dotación de los fondos mencionados en el artículo 1.2.

Dice, efectivamente, este artículo 1.2:

«El objetivo del impuesto es dotar los fondos para el fomento de la industria audiovisual de Cataluña creados por el artículo 29 de la Ley 20/2010, de 7 de julio, del cine, y el Fondo de fomento para la difusión cultural digital, creado por el artículo 14 de la presente ley, con el fin de financiar las actuaciones y medidas a las que están destinados estos fondos, de acuerdo con su norma de creación.»

Los fondos creados por el artículo 29 de la Ley del cine son cinco, según ese mismo artículo 29, y tienen por objeto, cada uno de ellos, fomentar «obras cinematográficas audiovisuales» [apartado a)], «la distribución independiente» [apartado b)], «la exhibición» [apartado c)], «la difusión y la promoción de obras y la cultura cinematográfica» [apartado d)] y, por fin «la competitividad empresarial» [letra e)].

Por su parte, el artículo 14 de la misma Ley 15/2014 «crea el Fondo para el fomento de la difusión cultural digital como mecanismo destinado a financiar políticas públicas que promuevan el acceso de los ciudadanos a contenidos culturales digitales» (art. 14.1), previendo el apartado segundo del mismo precepto que «[l]os recursos del Fondo deben destinarse a proyectos o actuaciones que permitan crear contenidos culturales digitales y hacerlos accesibles al público mediante políticas de digitalización».

Efectivamente, el estrecho margen que el artículo 6.2 LOFCA deja a las comunidades autónomas para establecer sus propios impuestos ha provocado que cobren singular relevancia en nuestro ordenamiento los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, por ser esta finalidad una de las vías utilizables para evitar el límite que representa el citado artículo 6.2, sobre todo en materia medioambiental (STC 289/2000, FJ 5, por todas). En la medida en que el sistema permite la coexistencia de impuestos que recaigan sobre la misma materia o riqueza imponible, pero no sobre el mismo «hecho imponible», si el hecho imponible del impuesto autonómico se perfila o individualiza de tal modo que pueda encontrarse en él rastro de alguna finalidad extrafiscal, por pretender «modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ellos» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)], es posible entonces compatibilizar la coexistencia de ambos impuestos por gravar de este modo manifestaciones diferentes de riqueza (en el supuesto más habitual, la titularidad de establecimientos o instalaciones, simplemente —Impuesto sobre bienes inmuebles—, y la titularidad de algunos de esos establecimientos o instalaciones porque generan o provocan actividades contaminantes y en la medida en que generan o provocan esa clase de actividades); eso sí, siempre que esa finalidad no se anuncie simplemente en el preámbulo de la norma, sino que se proyecte, efectivamente, sobre la estructura del impuesto, en la definición del hecho imponible, de los sujetos pasivos, de los elementos de cuantificación, etc.

En esa valoración del carácter finalista de un impuesto a los efectos del artículo 6.2 LOFCA, este Tribunal ya ha señalado que «la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios —y no precisamente el más importante— a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal» (SSTC 22/2015, de 16 de febrero, FJ 4, y 179/2006, de 13 de junio, FJ 10). Por eso, hemos insistido en que para que la finalidad extrafiscal tenga consecuencias en la comparación «no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo», sino que es preciso que dicha finalidad «encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo» [SSTC 30/2015, de 19 de febrero, FJ 3; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); 96/2013, de 23 de abril, FJ 11; 85/2013, de 11 de abril, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5]. Pues bien, no cabe duda de que el destino o la adscripción del producto obtenido no es un «elemento esencial» del impuesto, ni de su pretendido carácter finalista.

En todo caso, ese hipotético carácter finalista no podría tampoco servir para excluir la exigencia general de que el objeto del impuesto —su «hecho imponible»: artículo 6.2 LOFCA— sea diferente al del impuesto estatal establecido [en este sentido, véanse especialmente la STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 10 a), y el ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7]. De lo contrario, bastaría con adscribir legalmente el producto obtenido con un impuesto autonómico que replicase exactamente un impuesto estatal a un fondo especial destinado a atender a determinados gastos para eludir la norma del aludido artículo 6.2. Es, si acaso, un dato o indicio adicional que permite corroborar la disparidad previamente apreciada. Por otra parte, ha de advertirse que una cosa es la afectación finalista de un tributo y otra su naturaleza extrafiscal que en modo alguno concurre en el impuesto objeto del presente recurso de inconstitucionalidad.

**9.** Todo lo razonado hasta aquí nos conduce a declarar que el impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas, regulado en los artículos 1 a 13 de la Ley 15/2014, de 4 de diciembre, grava el mismo «hecho imponible», en el sentido que ha dado a esta expresión la jurisprudencia de este Tribunal, que el impuesto estatal sobre el valor añadido, y excede, por ello, del ámbito de la potestad tributaria de la comunidad autónoma de Cataluña reconocido en los artículos 157.3 CE y 6.2 LOFCA.

En consecuencia, debe ser declarado nulo de conformidad con lo preceptuado en el artículo 39.1 LOTC.

## 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 el recurso de inconstitucionalidad núm. 4567-2015, y, en su virtud, declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del capítulo I (arts. 1 a 13) de la Ley del Parlamento de Cataluña 15/2014, de 4 de diciembre, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión de la cultura digital.

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

Dada en Madrid, a seis de julio de dos mil diecisiete.—Juan José González Rivas.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Antonio Narváez Rodríguez.—Alfredo Montoya Melgar.—Ricardo Enríquez Sancho.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—

Firmado y rubricado.

Voto particular Que formulan la Vicepresidenta de este Tribunal doña Encarnación Roca Trías y los Magistrados don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, respecto de la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 4567-2015

En ejercicio de la facultad que nos confiere el art. 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y con el máximo respeto a la opinión expresada por la mayoría del Pleno, disentimos de la fundamentación jurídica y del fallo estimatorio de la inconstitucionalidad y nulidad del capítulo I (artículos 1 a 13) de la Ley del Parlamento de Cataluña 15/2014, de 4 de diciembre, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión de la cultura digital.

Esta Sentencia considera que la Comunidad Autónoma de Cataluña se ha extralimitado en su competencia para establecer tributos, reconocida en el artículo 157.1 b) CE, al crear y regular un impuesto propio en contravención con los artículos 157.3 y 133.2 CE y, en concreto, con el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), que prohíbe la duplicidad de hechos imponibles entre tributos estatales y autonómicos. La razón esgrimida es que, tras un examen de sus elementos esenciales en aplicación de la doctrina elaborada por este Tribunal sobre el artículo 6.2 LOFCA, el impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas recae sobre el mismo «hecho imponible» que el impuesto estatal sobre el valor añadido (IVA), regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA).

La discrepancia se centra en dos puntos fundamentales: (i) el análisis comparativo de todos los elementos esenciales de ambos impuestos conduce a la conclusión contraria: no existe vulneración del artículo 6.2 LOFCA porque no se trata de tributos equivalentes y (ii) para tal análisis se acude indebidamente, en el fundamento jurídico 8, a la doctrina elaborada por este Tribunal para la prohibición de duplicidad de materias imponibles (que no hechos imponibles) entre tributos autonómicos y locales que establecía el antiguo artículo 6.3 LOFCA, en su redacción anterior a su modificación por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas.

I. Del examen comparativo de los elementos esenciales de ambos impuestos llevado a cabo en la Sentencia.

Es de destacar que este Tribunal nunca ha interpretado literalmente el límite al poder tributario de las Comunidades Autónomas establecido en el artículo 6.2 LOFCA («Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado»), puesto que bastaría la introducción de una leve modificación en el hecho imponible del tributo autonómico para eludir tal restricción legal. De ahí que, para apreciar la coincidencia o no entre hechos imponibles, que es lo prohibido en el artículo 6 LOFCA, se exija atender a todos los elementos esenciales de los tributos que se comparan (hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones y supuestos de no sujeción, devengo, eventual periodo impositivo, base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria, y finalidad fiscal o extrafiscal), «con el objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible ... sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo» (SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 83/2015, de 11 de abril, FJ 3; 96/2013, de 23 de abril, FJ 11, y 74/2016, de 14 de abril, FJ 2). O, lo que es lo mismo, debe compararse la estructura de los impuestos en liza para comprobar si efectivamente son equivalentes en términos que vulneran el artículo 6.2 LOFCA.

La Sentencia de la que discrepamos no realiza, sin embargo, un análisis comparativo exhaustivo de ambas figuras tributarias como preceptúa la doctrina constitucional sobre el artículo 6.2 LOFCA. Por un lado, tras examinar los elementos esenciales del impuesto catalán en el fundamento jurídico 5, y sin llevar a cabo un estudio semejante sobre el IVA [cosa que sí hizo este Tribunal en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 5 b), en una controversia análoga], efectúa un análisis «peculiar» de los hechos imposables de ambos impuestos en el fundamento jurídico 7 para acabar afirmando su completa identidad. Para la opinión mayoritaria, ambos tributos tienen como hecho imponible la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas. Por otro lado, en el fundamento jurídico 8, y partiendo de esa coincidencia de hechos imposables, a nuestro juicio inexistente, se rechazan acriticamente el resto de elementos esenciales, señalando que las diferencias reales entre los sujetos pasivos [FJ 8 b)], los elementos temporales y de cuantificación [FJ 8 a)] no tienen importancia en este análisis; para llegar a la conclusión, que no compartimos, de que ambos impuestos gravan el consumo: uno, a través del mecanismo de la repercusión tributaria (IVA) y, otro, a través de la traslación económica al precio del servicio prestado (impuesto autonómico).

Pues bien, tales afirmaciones no pueden suscribirse (como tampoco puede compartirse el fallo de inconstitucionalidad al que conducen) por los argumentos que a continuación se exponen:

1. En primer lugar, la mayoría del Pleno debió tener presente el examen de los elementos esenciales del IVA que este Tribunal llevó a cabo en la STC 210/2012, de 14 de noviembre [FJ 5 b)], donde se confirmó la adecuación del Impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito al artículo 6.2 LOFCA en relación con el IVA; examen que le hubiera permitido descartar la identidad entre el impuesto catalán y el IVA:

«El IVA es un impuesto indirecto cuya finalidad es someter a imposición la capacidad económica que se pone de manifiesto con el consumo de bienes y servicios (art. 1 LIVA). Con la finalidad de gravar el consumo ..., se sujetan al impuesto todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de una actividad empresarial o profesional (art. 4 LIVA), siendo, con carácter general, los empresarios y profesionales, que entregan los bienes o prestan los servicios, los sujetos pasivos del mismo (art. 84 LIVA). Para garantizar que el gravamen recaerá efectivamente sobre el consumo final y no en la propia actividad económica, el tributo tiene una estructura denominada «plurifásica», ya que recae sobre todas las fases del proceso productivo, sujetando a gravamen solo el «valor añadido» de cada una. De acuerdo con esta estructura, son elementos centrales del tributo, de un lado, la obligación de repercusión del tributo por los sujetos pasivos a la siguiente fase (art. 88 LIVA), repercusión que el destinatario de las operaciones gravadas está obligado a soportar; y, de otro, el derecho de los sujetos pasivos del tributo a deducir el IVA soportado (art. 92.1 LIVA), o eventualmente a solicitar la devolución del eventual exceso soportado sobre la cuantía de las cuotas devengadas (art. 115 LIVA). Estos elementos son centrales en la estructura del IVA, porque tienen la finalidad de que el tributo sea neutral y no suponga un coste añadido para la actividad económica.

La base imponible del IVA es, como regla general, la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto (art. 78 LIVA). La cuota se determina por la aplicación a la base de un tipo fijo de gravamen, que podrá ser general o reducido (arts. 90 y 91 LIVA)...

La citada estructura de este impuesto está dirigida a garantizar la neutralidad del IVA en relación con las actividades económicas, lo que constituye el principal elemento definitorio del tributo, como ha resaltado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiteradas ocasiones, [por todas, STJUE de 3 de Octubre de 2006 Banca Popolare di Cremona Soc. coop. Arl c. Agenzia Entrate Ufficio Cremona, (C-475/03)]. Esta neutralidad implica, en definitiva, que el IVA no grava la capacidad económica de los empresarios y profesionales que ofrecen bienes y servicios en el mercado, sino la de sus adquirentes finales.»

2. En segundo lugar, la Sentencia no sigue el método tradicional de examen en las prohibiciones de equivalencia del artículo 6.2 LOFCA, consistente en una comparación en paralelo de los diferentes elementos esenciales de los tributos. De haberlo hecho, se hubiera llegado a la conclusión de que estos dos impuestos no solo no gravan el mismo hecho imponible, sino que ni siquiera gravan la misma materia imponible.

Tal consecuencia se deduce ya de la divergencia de hechos imposables y obligados tributarios configurados legalmente. El impuesto autonómico, según la Ley 15/2014, tiene como hecho imponible «la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas» (artículo 3.1), siendo contribuyente el usuario (artículo 6.1). Así, de estos dos datos legales, parece deducirse que este impuesto grava materialmente el consumo, y en concreto, el consumo específico del servicio de acceso a comunicaciones electrónicas. Esta conclusión, sin embargo, no es correcta. Al establecerse legalmente la figura del sustituto del contribuyente en la persona del operador empresario (artículo 6.2) con prohibición expresa del derecho de reembolso frente al contribuyente (artículo 6.3), este impuesto acaba gravando verdaderamente la prestación del



servicio de acceso a las comunicaciones electrónicas por parte de los operadores empresarios; esto es, la actividad económica llevada a cabo por los operadores de comunicaciones electrónicas. En consecuencia, puede afirmarse que la materia imponible o verdadera manifestación de capacidad económica gravada por el impuesto catalán no es el consumo sino la renta obtenida por los operadores de comunicaciones electrónicas en el ejercicio de su actividad económica, calculada legalmente a forfait a 0,25 €/mes por cada contrato de servicio de acceso a contenidos de redes de comunicaciones electrónicas (artículo 9).

En cambio, el IVA es un impuesto cuyo hecho imponible grava, con carácter general, todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de una actividad empresarial o profesional (artículo 4 LIVA), entre los que se incluyen los servicios de telecomunicaciones o prestados por vía electrónica (artículo 69.3.3 y 4 LIVA), siendo contribuyentes los empresarios y profesionales (artículo 84 LIVA). Pero precisamente porque el IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo ex artículo 1 LIVA (y no sobre las actividades económicas gravando los beneficios empresariales), se incluye en la estructura del impuesto la obligación de repercusión de la cuota tributaria por parte del contribuyente realizador de las operaciones gravadas (artículo 88 LIVA) y la correlativa obligación de soportar tal repercusión a los destinatarios de las mismas, así como el derecho de los contribuyentes a la deducción del IVA soportado; articulándose legalmente como un impuesto «multifásico» o en cascada.

Más evidente se hace, si cabe, la no equivalencia entre ambos impuestos si se tienen en cuenta las diferencias entre sus elementos temporales y de cuantificación; disparidades que la Sentencia expresamente no considera relevantes en el fundamento jurídico 8 a). Así, de un lado, mientras el impuesto autonómico enjuiciado es un impuesto periódico, cuyo periodo impositivo coincide con el mes natural (artículo 7 de la Ley 15/2014), devengándose el primer día del mes o el día del alta en la contratación del servicio que no provenga de un cambio de operador (artículo 8 de la Ley 15/2014); el IVA es un impuesto instantáneo (sin periodo impositivo) que se devenga cada vez que se realiza una operación sujeta (artículo 75 LIVA). De otro lado, el impuesto catalán es un tributo de cuota fija (0,25 € por contrato y periodo impositivo); mientras que el IVA es un tributo proporcional, cuya cuota se halla aplicando un tipo de gravamen (artículos 90 y 91 LIVA) a la base imponible constituida, como regla general, por el importe total de la contraprestación de cada operación (artículo 78.1 LIVA). Otra diferencia adicional frente al IVA es el carácter finalista [que no extrafiscal, como bien argumenta el fundamento jurídico 8 c)] del impuesto autonómico, cuya recaudación queda afectada, ex artículo 1.2 de la Ley 15/2014, a la dotación de los cinco fondos creados para fomentar la industria audiovisual de Cataluña, creados por la Ley catalana del cine (Ley 20/2010, de 7 de junio), y a la dotación del nuevo fondo de fomento para la difusión cultural digital creado por la propia Ley 15/2014 (art. 14).

A consecuencia de lo anterior, debe descartarse la coincidencia entre el IVA y el impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones y, por tanto, la vulneración del artículo 6.2 LOFCA por recaer el tributo autonómico sobre un hecho imponible ya gravado por el Estado. Si bien es cierto, como se afirma en la STC 37/1987, que «en relación con una misma materia imponible, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes» y, por ende, no contravenir el artículo 6.2 LOFCA; mal puede violarse el referido artículo 6.2 LOFCA en un caso como el presente, en el que en los impuestos sometidos al juicio de equivalencia no solo es diferente la manera en que la riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo, sino que ni tan siquiera se grava la misma fuente de riqueza o materia imponible.

3. En tercer lugar, consideramos que el análisis comparativo de estas dos figuras tributarias, efectuado por la mayoría, para declarar la plena identidad de estos impuestos (y la consecuente inconstitucionalidad del tributo autonómico) adolece de dos vicios: no solo es un análisis parcial al ceñirse únicamente a los hechos imponibles (FJ 7), sino que el examen de «hecho imponible» realizado en cada impuesto es diferente. De ahí que la conclusión extraída en la Sentencia de que ambos tributos tienen como hecho imponible la prestación de servicios es, a nuestro juicio, errónea al ser fruto de una comparación de conceptos distintos. Efectivamente, en el fundamento jurídico 7 se contraponen un examen «material» del impuesto catalán a un examen «formal» del IVA, por lo que el juicio de comparabilidad de hechos imponibles de la Sentencia yerra en los propios términos de comparación, que no son homogéneos porque se mueven en planos diferentes.

Por un lado, convenimos con la mayoría en que, formalmente, el impuesto autonómico impugnado grava la «disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas» (hecho imponible establecido en el artículo 3.1 de la Ley 15/2014) siendo contribuyente el usuario (art. 6.1 de la Ley 15/2014). Pero como la Ley catalana califica a los operadores empresarios como sustitutos (art. 6.2 de la Ley

15/2014) con supresión expresa del derecho de reembolso sobre el contribuyente usuario (art. 6.3 de la Ley 15/2014); materialmente, lo verdaderamente gravado es la prestación del servicio de acceso a comunicaciones electrónicas y el único llamado a contribuir es el operador que presta el servicio.

Por otro lado, sin embargo, consideramos que debería haberse practicado el mismo análisis material con el IVA. En relación con el impuesto estatal, la Sentencia se queda en el plano formal, argumentando que el hecho imponible es la prestación de servicios (art. 4 LIVA), entre los que se incluyen los servicios de telecomunicaciones o prestados por vía electrónica (art. 69.3.3 y 4 LIVA), siendo el contribuyente el empresario (art. 3 LIVA). Pero no profundiza, como sí lo hace en el impuesto catalán, en la estructura del impuesto. De haberlo hecho, hubiera tenido que concluir que, como la Ley del impuesto sobre el valor añadido establece el derecho-deber del contribuyente de repercusión tributaria, desde una perspectiva material, lo verdaderamente gravado no es la prestación de servicios sino la disponibilidad del servicio prestado, y el verdadero contribuyente no es el empresario operador sino el usuario o consumidor final. O lo que es lo mismo, también el examen «material» del IVA coincide con el examen «formal» del impuesto autonómico: la disponibilidad o consumo del servicio.

Precisamente porque el método de comparación es diferente en uno y otro impuesto, las conclusiones a las que llega la Sentencia son equivocadas. En esta línea, si la Sentencia hubiera realizado, como punto de partida en el método tradicional de examen del artículo 6.2 LOFCA, un análisis estrictamente formal de los hechos imponibles de estos dos tributos en liza (esto es, de los presupuestos de hecho a los que la ley asocia el devengo de la obligación tributaria principal), hubiera tenido que convenir su clara disparidad: «la entrega de bienes o prestación de servicios» (art. 4.1 LIVA), de una parte; y «la disponibilidad del servicio» (art. 3.1 de la Ley 15/2014), de otra. Pero, es más, si se hubieran analizado todos los elementos esenciales de estos dos impuestos para determinar la verdadera manifestación de capacidad económica gravada y la manera en que esta es gravada, como hemos realizado en este Voto, habría debido confirmar que, mientras el IVA recae sobre el consumo, el impuesto autonómico recae sobre la renta obtenida en el ejercicio de la actividad económica gravada. Así, lo único que tienen en común estos impuestos es que ninguno de los dos grava materialmente la manifestación de riqueza plasmada en su hecho imponible.

4. En cuarto lugar, debe rechazarse la afirmación vertida en el fundamento jurídico 8 b) de que la prohibición legal del derecho de reembolso del sustituto al contribuyente en el impuesto catalán (art. 6.3 de la Ley 15/2014) es una diferencia «más formal que real», que no impide apreciar la sustancial identidad entre ambos impuestos, puesto que ambos impuestos gravan el consumo y a los usuarios. No podemos compartir ninguno de los dos argumentos esgrimidos para sustentar semejante declaración.

En primer lugar, declara la Sentencia que aunque no haya repercusión «jurídico-tributaria» en el impuesto catalán, al gravar este impuesto autonómico la prestación de servicios en el mercado de las telecomunicaciones, que es un mercado no regulado (a diferencia del sector eléctrico), los operadores contribuyentes lo acabarán repercutiendo económicamente en el precio del servicio prestado. Ello confirma, asegura la Sentencia, que ambos tributos gravan el consumo, «si bien, en el primero se produce por el prestador del servicio una traslación directa (jurídica) del importe del tributo, mientras que en el segundo esa traslación se efectúa de manera indirecta (económica)».

De un lado, debe subrayarse que la traslación económica (y no jurídica) de los tributos vía precios queda extramuros del análisis estrictamente jurídico que compete a este Tribunal en virtud del artículo 6.2 LOFCA. Es más, el único elemento jurídico que debemos tener en cuenta a la hora de verificar si este impuesto autonómico es equivalente al IVA es la prohibición expresa de su no traslación establecida en el artículo 6.3 de la Ley 15/2014; y no el incumplimiento que, de tal mandato legal, da por supuesto la mayoría.

De otro lado, conviene dejar claro que la traslación económica de un tributo directo que grava la renta o el patrimonio no lo convierte jurídicamente en un tributo indirecto que grava el consumo. Así, ni el impuesto sobre sociedades ni el impuesto sobre actividades económicas dejan de ser impuestos sobre la renta (y se convierten en impuestos sobre el consumo) porque la sociedad empresaria los incluya como un coste más en el precio de los productos. Ese efecto jurídico únicamente se consigue a través de la repercusión jurídico-tributaria. Tales afirmaciones desdibujarían por completo la distinción tradicional entre tributos directos e indirectos.

En segundo lugar, señala la Sentencia que la existencia de las denominadas exenciones limitadas en el IVA diluye las diferencias entre los impuestos comparados. Pero el hecho de que se admitan en el IVA supuestos de exención en los que no haya repercusión, no priva al IVA de su naturaleza de tributo «multifásico» e indirecto que grava el consumo. Ni tampoco lo asemeja a un tributo directo donde la repercusión está totalmente prohibida, como es este impuesto autonómico.

5. Finalmente, en quinto lugar, la Sentencia debió apoyarse, para realizar el referido análisis de comparabilidad exigido por el artículo 6.2 LOFCA, en el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios ofrecido por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en relación con la prohibición comunitaria de los Estados Miembros de establecer tributos similares al IVA (SSTJUE de 9 de marzo de 2000, asunto C-437/97, y de 3 de octubre de 2006, asunto C-475/03, citadas en la STC 210/2012, de 14 de noviembre), cuyas notas esenciales son tres: (i) la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios (carácter general); (ii) la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste (cuantía proporcional sobre el precio); y (iii) la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluida la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente y la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y la carga final del mismo recae en definitiva sobre el consumidor (carácter «multifásico»).

Y ello no solo porque el artículo 6.2 LOFCA contiene una prohibición análoga de equivalencia entre tributos estatales y autonómicos, sino porque, al ser el IVA un tributo armonizado, esas mismas notas definitorias del impuesto diseñadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resultan ser parte esencial de la estructura del IVA establecida en la normativa interna española. Por tanto, no es cierto, como asegura la mayoría en el fundamento jurídico 7, que «no es relevante a los efectos de este proceso constitucional que el impuesto autonómico recurrido tenga carácter específico, por someter a tributación un servicio concreto, frente al carácter general del IVA que grava todas las entregas de bienes y servicios (art. 4.Uno LIVA)... característica destacada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea...», o que «Lo mismo cabe concluir respecto del carácter monofásico del impuesto recurrido frente al carácter multifásico del IVA, también destacado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes aludida», o ya en el FJ 8 que «el establecimiento de una cuota fija en lugar de proporcional sobre el precio, como ocurre en el IVA, no es indicativo de ninguna diferencia determinante entre ambos impuestos». Antes al contrario, tener en cuenta el carácter general, «multifásico» y proporcional del IVA frente al carácter específico, «monofásico» y de cuota fija del impuesto autonómico no significa, como se afirma en el fundamento jurídico 7, enjuiciar la adecuación del impuesto catalán al Derecho Comunitario, sino enjuiciar la adecuación de este impuesto autonómico al bloque de la constitucionalidad, que implica la comparación de todos y cada uno de los elementos esenciales de ambos impuestos, como exige la doctrina constitucional ya consolidada sobre el artículo 6.2. LOFCA. A la vista de la comparación de estos tres elementos en ambos tributos solo cabe confirmar la constitucionalidad del impuesto catalán.

## II. De la doctrina constitucional invocada en el fundamento jurídico 8 de la Sentencia.

Asimismo, creemos conveniente dejar constancia que la doctrina constitucional invocada en el fundamento jurídico 8, y en diversos pasajes de esta Sentencia, no es la elaborada por este Tribunal para la prohibición de hechos imponibles coincidentes entre tributos autonómicos y estatales (art. 6.2 LOFCA), y extrapolada para la prohibición de hechos imponibles entre tributos autonómicos y locales tras el cambio legislativo del artículo 6.3 LOFCA operado mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de reforma de la LOFCA; sino que se recurre a la elaborada por este Tribunal para la antigua prohibición contenida en la redacción originaria del artículo 6.3 LOFCA: «Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple».

La doctrina constitucional sobre el antiguo artículo 6.3 LOFCA, manifestada en las SSTC 289/2000, 168/2004, 179/2006, 196/2012, 60/2013, 53/2014 y 22/2015 —y en los AATC 417/2005, 434/2005 y 456/2007—, limitó extraordinariamente el poder tributario de las Comunidades Autónomas con la interpretación que ofreció sobre la «materia reservada» a la corporación local del artículo 6.3 LOFCA, al reconducir «la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible... resulta(ndo) vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4).

La Ley Orgánica 3/2009, con el cambio de contenido de la prohibición del artículo 6.3 LOFCA, (asimilando los límites establecidos en los artículos 6.2 y 6.3 LOFCA en la interdicción de tributos autonómicos que recaigan sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado y por la corporación local), no solo se propone superar los conflictos constitucionales que había suscitado la doctrina constitucional, poco pacífica, que interpretaba el límite

del originario artículo 6.3 LOFCA en términos de materia imponible, sino también ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas. Como ya mantuvimos por primera vez en la STC 122/2012, de 5 de junio, el nuevo artículo 6.3 LOFCA «no tiene por objeto impedir que las Comunidades Autónomas establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por los tributos locales, sino que prohíbe, en sus propios términos, la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente, es decir, que «la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4), lo cual provoca la necesidad de analizar el modo en que el legislador articula, en cada caso, el hecho imponible» (FJ 3).

Debe subrayarse, por tanto, que, como es la tradicional doctrina constitucional del artículo 6.2 LOFCA la que se extrapola al nuevo artículo 6.3 LOFCA, la doctrina constitucional del antiguo artículo 6.3 LOFCA no tiene ni debe tener cabida a la hora de enjuiciar la adecuación de los tributos autonómicos al artículo 6.2 y al nuevo artículo 6.3 LOFCA, de tal forma que las afirmaciones sostenidas por este Tribunal sobre el antiguo 6.3 LOFCA no son en absoluto de aplicación al artículo 6.2 LOFCA. Ni de la literalidad del artículo 6.2 LOFCA ni de la doctrina constitucional sobre el artículo 6.2 LOFCA se extrae, como sí lo hace erróneamente esta Sentencia, la prohibición de duplicidad de objetos o materia imponible entre tributos autonómicos y estatales. Efectivamente, si para apreciar si existe o no coincidencia entre los hechos impositivos, que es lo prohibido en el artículo 6.2 LOFCA, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan al objeto de determinar no solo la riqueza gravada o materia imponible, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo, dos tributos (estatal y autonómico) con el mismo objeto (riqueza gravada o materia imponible) pueden ser perfectamente compatibles ex artículo 6.2 LOFCA, siempre que graven tal materia imponible de diferente manera, sea fiscal o extrafiscalmente.

En este sentido, rechazamos las afirmaciones de esta Sentencia que equiparan la prohibición del artículo 6.2 con la que se estableció en el antiguo 6.3 LOFCA, tales como que «a los efectos del artículo 6.2 LOFCA, el IVA es un impuesto que articulándose sobre las transacciones económicas de las empresas somete a tributación el consumo, e impide establecimiento por las comunidades autónomas de un impuesto sobre ese mismo objeto», puesto que lo que impide el artículo 6.2 LOFCA es la duplicidad de hechos impositivos y no de objetos o materias impositivos; o que «el estrecho margen que el art. 6.2 LOFCA deja a las comunidades autónomas para establecer sus propios impuestos ha provocado que cobren singular relevancia en nuestro ordenamiento los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, por ser esta finalidad una de las vías utilizables para evitar el límite que representa el citado art. 6.2, sobre todo en materia medioambiental (STC 289/2000, FJ 5, por todas)», puesto que tal estrecho margen se predicaba por este Tribunal del antiguo artículo 6.3 y no del artículo 6.2 LOFCA; o que «en todo caso, ese hipotético carácter finalista no podría tampoco servir para excluir la exigencia general de que el objeto del impuesto —su «hecho imponible»: art. 6.2 LOFCA— sea diferente al del impuesto estatal establecido [en este sentido, véanse especialmente la STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 10 a), y el ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7]», en el que se reitera la asimilación entre hecho imponible y objeto del tributo.

En consecuencia, la doctrina del antiguo artículo 6.3 LOFCA debería ser, pues, desechada por este Tribunal al haberse superado legislativamente el canon de enjuiciamiento («materia imponible», y no «hecho imponible») para el que se elaboró. Y ello porque de lo contrario se corre el riesgo de dar la espalda a la reforma de la LOFCA, que vino precisamente a atajar la restricción al poder tributario de las Comunidades Autónomas que la doctrina constitucional del antiguo artículo 6.3 LOFCA había provocado.

Por tanto, atendiendo a lo anteriormente expuesto, consideramos que hubiera debido desestimarse íntegramente el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra el capítulo I de la Ley del Parlamento de Cataluña 15/2014, de 4 de diciembre, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión de la cultura digital.

Y en ese sentido emitimos nuestro voto particular.

Madrid, a seis de julio de dos mil diecisiete. Encarnación Roca Trías. Fernando Valdés Dal-Ré. Juan Antonio Xiol Ríos. Cándido Conde-Pumpido Tourón. María Luisa Balaguer Callejón. Firmado y rubricado.