

Voto particular que formulan la Vicepresidenta de este Tribunal doña Encarnación Roca Trías, 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 (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.

Esta Sentencia considera que la Comunidad Autónoma de Cataluña se ha extralimitado en su competencia para establecer tributos, reconocida en el art. 157.1.b) CE, al crear y regular un impuesto propio en contravención con los arts. 157.3 y 133.2 CE y, en concreto, con el art. 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 imposables 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 art. 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 art. 6.2 LOFCA porque no se trata de tributos equivalentes y (ii) para tal análisis se acude indebidamente, en el FJ 8, a la doctrina elaborada por este Tribunal para

la prohibición de duplicidad de materias imposables (que no hechos imposables) entre tributos autonómicos y locales que establecía el antiguo art. 6.3 LOFCA, en su redacción anterior a su modificación por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA.

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 art. 6.2 LOFCA (“*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables 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 imposables, que es lo prohibido en el art. 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 sólo 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 art. 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 art. 6.2 LOFCA. Por un lado, tras examinar los elementos esenciales del impuesto catalán en el FJ 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 FJ 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 FJ 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 art. 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 recae 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 sólo 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 art. 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 sólo 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 14/2015, tiene como hecho imponible “la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas” (art. 3.1), siendo contribuyente el usuario (art. 6.1). Así, de estos dos datos legales, parece deducirse que este impuesto grave 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 (art. 6.2) con prohibición expresa del derecho de reembolso frente al contribuyente (art. 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 (art. 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 (art. 4 LIVA), entre los que se incluyen los servicios de telecomunicaciones o prestados por vía electrónica (art. 69 Tres.3º y 4º LIVA), siendo contribuyentes los empresarios y profesionales (art. 84 LIVA). Pero precisamente porque el IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo *ex art. 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 (art. 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 FJ 8.a). Así, de un lado, mientras el

impuesto autonómico enjuiciado es un impuesto periódico, cuyo periodo impositivo coincide con el mes natural (art. 7 de la Ley 14/2015), devengándose el primer día del mes o el día del alta en la contratación del servicio que no provenga de un cambio de operador (art. 8 de la Ley 14/2015); el IVA es un impuesto instantáneo (sin periodo impositivo) que se devenga cada vez que se realiza una operación sujeta (art. 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 (arts. 90 y 91 LIVA) a la base imponible constituida, como regla general, por el importe total de la contraprestación de cada operación (art. 78.Uno LIVA). Otra diferencia adicional frente al IVA es el carácter finalista [que no extrafiscal, como bien argumenta el FJ 8.c)] del impuesto autonómico, cuya recaudación queda afectada, *ex art.* 1.2 de la Ley 14/2015, 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 14/2015 (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 art. 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 art. 6.2 LOFCA; mal puede violarse el referido art. 6.2 LOFCA en un caso como el presente, en el que en los impuestos sometidos al juicio de equivalencia no sólo 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 sólo 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 FJ 7 se contraponen un examen “material” del impuesto catalán a un examen “formal” del IVA, por lo que el juicio de comparabilidad de hechos imposables 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 art. 3.1 de la Ley 14/2015) siendo contribuyente el usuario (art. 6.1 de la Ley 14/2015). Pero como la Ley catalana califica a los operadores empresarios como sustitutos (art. 6.2 de la Ley 14/2015) con supresión expresa del derecho de reembolso sobre el contribuyente usuario (art. 6.3 de la Ley 14/2015); 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 Tres.3º y 4º 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 LIVA 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 art. 6.2 LOFCA, un análisis estrictamente formal de los hechos imposables 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.Uno LIVA), de una parte; y “la disponibilidad del servicio” (art. 3.1 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 ésta 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 FJ 8.b) de que la prohibición legal del derecho de reembolso del sustituto al contribuyente en el impuesto catalán (art. 6.3 Ley 14/2015) 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 art. 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 art. 6.3 de la Ley 14/2015; 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 IAE 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 art. 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 sólo al valor añadido en esa fase y la carga final del mismo recae en definitiva sobre el consumidor (carácter “multifásico”).

Y ello no sólo porque el art. 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 TJUE 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 FJ 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 FJ 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 art. 6.2. LOFCA. A la vista de la comparación de estos tres elementos en ambos tributos sólo cabe confirmar la constitucionalidad del impuesto catalán.

II.- De la doctrina constitucional invocada en el FJ 8 de la Sentencia.

Asimismo, creemos conveniente dejar constancia que la doctrina constitucional invocada en el FJ 8, y en diversos pasajes de esta Sentencia, no es la elaborada por este Tribunal para la prohibición de hechos impositivos coincidentes entre tributos autonómicos y estatales (art. 6.2 LOFCA) [y extrapolada para la prohibición de hechos impositivos entre tributos autonómicos y locales tras el cambio legislativo del art. 6.3 LOFCA operado mediante la LO 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 art. 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 art. 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 CCAA con la interpretación que ofreció sobre la “materia reservada” a la Corporación Local del art. 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 LO 3/2009, con el cambio de contenido de la prohibición del art. 6.3 LOFCA, (asimilando los límites establecidos en los arts. 6.2 y 6.3 LOFCA en la interdicción de tributos autonómicos que recaigan sobre hechos impositivos ya gravados por el Estado y por la Corporación Local), no sólo se propone superar los conflictos constitucionales que había suscitado la doctrina constitucional, poco pacífica, que interpretaba el límite del originario art. 6.3 LOFCA en términos de materia imponible, sino también ampliar el espacio fiscal de las CCAA. Como ya mantuvimos por primera vez en la STC 122/2012, de 5 de junio, el nuevo art. 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 art. 6.2 LOFCA la que se extrapola al nuevo art. 6.3 LOFCA, la doctrina constitucional del antiguo art. 6.3 LOFCA no tiene ni debe tener cabida a la hora de enjuiciar la adecuación de los tributos autonómicos al art. 6.2 y al nuevo art. 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 art. 6.2 LOFCA. Ni de la literalidad del art. 6.2 LOFCA ni de la doctrina constitucional sobre el art. 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 art. 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 art. 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 art. 6.2 con la que se estableció en el antiguo 6.3 LOFCA, tales como que “*A los efectos del art. 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 art. 6.2 LOFCA es la duplicidad de hechos imponible y no de objetos o materias imponible; 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 art. 6.3 y no del art. 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 art. 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 CCAA que la doctrina constitucional del antiguo art. 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.

