

En torno a la inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas*

Análisis de la STC 94/2017, de 6 de julio

Manuel Lucas Durán

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá (Madrid)*

EXTRACTO

En la sentencia comentada se declara inconstitucional un impuesto propio aprobado por el Parlamento de Cataluña que gravaba la provisión de contenidos digitales por internet. A juicio de la mayoría de miembros del TC, se trata de un impuesto que vulnera la prohibición de solapamiento de hechos imposables de tributos autonómicos y estatales establecida en el artículo 6.2 de la LOFCA por superponerse con un impuesto estatal (IVA). Ello no obstante, casi la mitad de miembros del Alto Tribunal sostiene precisamente la postura contraria, esto es, que se trataba de un impuesto perfectamente constitucional al no poderse comparar con el tributo estatal referido. En opinión de quien escribe estas líneas, la doctrina mayoritaria del TC es incorrecta por haberse considerado equiparables un impuesto general sobre ventas (IVA) y un impuesto especial sobre la venta de determinados productos de consumo. Si quería haberse declarado inconstitucional el impuesto catalán debería haberse enfocado el análisis jurídico en otros términos: bien considerar, por un lado, si podría vulnerarse la igualdad tributaria (art. 31.1 CE) por gravar más intensamente una actividad (provisión de contenidos digitales) sin una justificación objetiva y razonable suficiente que explique la existencia de tal impuesto; o bien entender que se había producido un solapamiento no ya con el IVA sino con la aportación que han de realizar para financiar la corporación de Radio Televisión Española los operadores de telecomunicaciones de ámbito geográfico estatal o superior al de una comunidad autónoma (art. 5 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la corporación de Radio y Televisión Española), entre los que se encuentran los proveedores de acceso a internet.

* El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER2015-63533-C4-2-P), del cual el autor es investigador principal, proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac Merino Jara; «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan Calvo Vérguez; y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio Vázquez del Rey Villanueva.

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia comentada tiene su causa en la Ley catalana 15/2014, de 4 de diciembre, del 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 (BOE de 23 de diciembre de 2014), en cuyos artículos 1 a 13 se aprueba un nuevo tributo que grava «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», entendiéndose 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» (art. 3 de la norma citada).

La Abogacía del Estado, a instancias del presidente del Gobierno, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra el impuesto autonómico antes referido alegando, en definitiva, que el hecho imponible de tal tributo era idéntico que el recogido en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y, por ende, se vulneraba el artículo 6.2 de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Por providencia de 10 de septiembre de 2015 el Tribunal Constitucional (TC) admitió a trámite el recurso de inconstitucionalidad, provocándose la suspensión de la vigencia de los preceptos impugnados.

Habiéndose dado traslado tanto a la Generalitat de Cataluña como al Parlamento catalán, ambos se opusieron en sus alegaciones al planteamiento de la Abogacía del Estado, defendiendo que el hecho imponible y la estructura del impuesto catalán eran completamente distintos al del IVA.

El TC, por Auto 196/2015, de 18 de noviembre, acordó levantar la suspensión de la vigencia de los preceptos recurridos. Finalmente, por providencia de 4 de julio de 2017, se señaló como fecha para deliberación y votación de la sentencia ahora analizada el día 6 del mismo mes y año.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TC, en una sentencia muy controvertida (con 5 votos particulares en sentido contrario al fallo), entendió que el hecho imponible del impuesto propio catalán antes referido era el mismo que el del IVA.

Así pues, fijó al respecto la siguiente doctrina en los fundamentos jurídicos octavo y noveno de la sentencia analizada:

«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) [...] [siendo así que] 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 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».

De manera que, a juicio de la mayoría de miembros del TC:

«[...] 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».

Ello no obstante, se trata de una sentencia, como se indicaba al inicio de este epígrafe, polémica en el sentido de que no existió consenso en el Alto Tribunal, al haberse defendido en las deliberaciones posturas radicalmente opuestas por parte de casi la mitad de sus miembros.

Particularmente, recogen los cinco magistrados que firman el voto particular en su apartado 2.º lo siguiente:

«[...] 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 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 (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 catala-

na 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 imposables, 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».

Dicho lo anterior, y ante tal controversia, resulta oportuno analizar el supuesto planteado por la sentencia y determinar si el impuesto catalán implicaba, ciertamente, una vulneración del ordenamiento jurídico (y, particularmente, del art. 6.2 LOFCA) o, por el contrario, resultaba perfectamente constitucional y, consecuentemente, la doctrina del Alto Tribunal es errónea y reprochable jurídicamente. A ello dedicamos el siguiente epígrafe.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. OPORTUNIDAD DEL FALLO DEL TC: CONSIDERACIONES JURÍDICAS

Tal y como se ha referido ya, la sentencia analizada en este comentario dirime sobre la constitucionalidad de un impuesto creado por Cataluña y que gravaba «la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, mediante la contratación con un operador de servicios», esto es, la provisión de internet por parte de empresas suministradoras.

La exposición de motivos justificaba tal tributo en la necesidad de obtener recursos, en una situación de penuria económica derivada de la última crisis financiera, para dotar unos fondos creados por el capítulo IV de la Ley catalana 20/2010, de 7 de julio, del cine, y que constituyen medidas de fomento de la industria cinematográfica y audiovisual en Cataluña.

Sin embargo, el gobierno español estimó que se trataba de un tributo indebido por solaparse con otro tributo estatal que grava con carácter genérico las ventas empresariales de bienes y servicios: el IVA.

Como se ha indicado más atrás, la mayor parte de los magistrados (7 de 12) estimaron que el tributo catalán debe considerarse inconstitucional por vulneración del artículo 6.2 de la LOFCA en la medida en que su hecho imponible se solapa con el del IVA.

Sin embargo, existe un voto particular de una parte muy relevante de los magistrados (5 de 12), quienes no están de acuerdo con la posición mayoritaria y defienden, por el contrario, que la sentencia del TC debería haber sido desestimatoria del recurso planteado por el presidente del Gobierno.

En puridad, como puede entenderse, la controversia está.

En mi opinión, se trata de una resolución desafortunada del TC, por cuanto que no tiene nada que ver un hecho imponible tan general como el del IVA, que cubre prácticamente todo tipo de ventas realizadas por empresarios y profesionales, con un tributo como el catalán que ahora se refiere y que fue anulado por el Alto Tribunal, el cual gravaba una actividad empresarial específica: la provisión de conexión a internet.

Y si nos referimos no ya solo a los respectivos hechos imposables sino a las estructuras de los impuestos aludidos, existen ciertamente aún menos similitudes. De hecho, la relación entre el IVA y el tributo catalán debatido es equivalente a la que se presenta entre el IVA y los impuestos especiales existentes tanto en el ordenamiento estatal (impuestos sobre bebidas alcohólicas, labores del tabaco, hidrocarburos, carbón, electricidad, primas de seguros, etc.) como en el ordenamiento autonómico (impuestos sobre pernoctaciones turísticas, bebidas azucaradas, emisiones, grandes establecimientos comerciales, cánones eólicos, etc.).

Cuestión distinta, como bien ha puesto de manifiesto el profesor Rozas Valdés (2015), es que se hubiera planteado el solapamiento del impuesto catalán referido con otro tributo existente en el ordenamiento estatal, cual es la aportación que han de realizar para financiar la corporación de Radio Televisión Española los operadores de telecomunicaciones de ámbito geográfico estatal o superior al de una comunidad autónoma (art. 5 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la corporación de Radio y Televisión Española), entre los que se encuentran los proveedores de acceso a internet. Así pues, y dado que los proveedores de internet normalmente superan el ámbito de la comunidad autónoma, sí podría producirse un solapamiento por coincidencia de hechos imposables vetado por el artículo 6.2 de la LOFCA. Sin embargo, tal motivo no fue aducido por el abogado del Estado, ni tampoco fue considerado por el TC.

En consecuencia, y habida cuenta de que resulta cuanto menos aventurado indicar que el hecho imponible de un tributo general (IVA) coincide con el de uno especial (impuesto catalán ahora referido), ¿implica ello que necesariamente este último tributo es constitucional? Ciertamente no, pero resulta inadecuado juzgarlo por las reglas de coordinación que, a la postre, suponen la aplicación del artículo 6.2 de la LOFCA, al menos en relación con el precitado IVA.

Ahora bien, el talón de Aquiles de todo tributo especial se encuentra sin duda en la justificación objetiva y razonable del mayor gravamen que el mismo implica respecto de otras actividades no gravadas. Ello es así porque, de no existir justificación suficiente y conforme con el principio de proporcionalidad, tal tributo iría contra la exigencia de igualdad prevista en el artículo 31.1 de la Constitución española (CE) y, por ello mismo, resultaría igualmente inconstitucional; pero no ya por vulnerar las reglas de coordinación que implican los preceptos de la LOFCA aludidos por el TC

en la sentencia comentada, sino por infringir uno de los principios materiales de la imposición exigibles a todo tributo.

Pues bien, para analizar la justificación del tributo catalán que ahora se analiza, habría que acudir necesariamente a la exposición de motivos de la Ley catalana 15/2014, que instauró el impuesto sobre provisión de contenidos de internet, en la cual se indicaba explícitamente que la razón de ser del mismo era dotar económicamente a los fondos previstos en la ley catalana del cine para el fomento de las obras cinematográficas y audiovisuales en Cataluña, así como la creación de contenidos culturales digitales a fin de digitalizarlos y ponerlos a disposición pública¹. Y todo ello, además, porque al parecer la acuciante crisis económica no permitía financiar tales actividades de fomento con cargo a los presupuestos generales de la Generalitat, esto es, con el soporte del total de recursos públicos (esencialmente tributarios) de la misma.

Ahora bien, los motivos alegados por el propio legislador pudieran reputarse insuficientes (y desproporcionados) con el gravamen de la actividad económica que implica la provisión de servicios de conexión a internet. Esto es, si no existen recursos para financiar determinadas actividades de fomento podría pensarse que la alternativa era, simplemente, reducir la asignación de tales fondos, pero no imponer un gravamen a consumidores que poco tienen que ver con la promoción de los audiovisuales catalanes. Ciertamente, pudiera pensarse que existe una razón velada para tal tributo que apuntaría a la descarga ilegal de contenidos audiovisuales a través de internet (del mismo modo que el canon digital se fundamentó en el uso indebido de instrumentos de almacenamiento digital con vulneración de la propiedad intelectual), a fin de legitimar el cobro de un tributo a potenciales infractores para fomentar precisamente dichos contenidos que se pretenden tutelar; sin embargo, desde la perspectiva de los principios que rigen la imposición sería difícil sostener que un tributo así resulta objetiva y razonablemente justificado desde la perspectiva del principio de proporcionalidad².

¹ Particularmente señala tal exposición de motivos lo siguiente: «La Ley 20/2010, de 7 de julio, del cine, dentro del capítulo IV, de medidas de fomento de la industria cinematográfica y audiovisual en Cataluña, establece cinco fondos de ayudas: el Fondo para el fomento de la producción de obras cinematográficas y audiovisuales, el Fondo para el fomento de la distribución independiente, el Fondo para el fomento de la exhibición, el Fondo para el fomento de la difusión y la promoción de las obras y la cultura cinematográficas y el Fondo para el fomento de la competitividad empresarial. Sin embargo, hay que tener presente la actual situación de crisis económica, que, por una parte, ha perjudicado gravemente la industria cultural –y, en particular, la industria cinematográfica– y, por otra parte, ha reducido los ingresos de la Administración de la Generalidad. El impuesto constituye una nueva fuente de ingresos que debe permitir dotar estos fondos en función de las necesidades estratégicas determinadas, para impulsar la industria cinematográfica y audiovisual. Estos ingresos tienen que ser adicionales a las dotaciones propias que el presupuesto del Instituto Catalán de las Empresas Culturales destina al fomento del sector audiovisual.

Asimismo, el Fondo para el fomento de la difusión cultural digital se vincula a actuaciones que permitan crear contenidos culturales digitales y ponerlos a disposición pública mediante políticas de digitalización».

² Ciertamente, existen en nuestro ordenamiento medidas similares en otros ámbitos, como el así denominado *canon digital* previsto en el artículo 25 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, según redacción dada por –y con régimen transitorio previsto en– el Real Decreto-Ley 12/2017, de 3 de julio, por el que se modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, en cuanto al sistema de compensación equitativa por copia privada. Ello no obstante, exacciones

Sin embargo, se trata de una relación causa-efecto un tanto compleja. Primeramente, porque no puede presuponerse que todos los que tienen acceso a internet vulneran derechos de propiedad intelectual, ni tan siquiera la mayoría de ellos, pues no en vano entre quienes contratan tales suministros están muchas empresas e instituciones públicas³. En segundo lugar, porque las resultas del tributo no irían a retribuir los derechos de los titulares de propiedad intelectual presuntamente vulnerada. Y, en tercer lugar, porque aun considerando que se están produciendo vulneraciones de derechos de propiedad intelectual que afectan a determinados contenidos audiovisuales, lo cierto es que las infracciones relacionadas con obras producidas en Cataluña (que son las que se pretenden fomentar con dicho tributo) serían, por pura probabilidad, de mínimo alcance.

Adicionalmente a todo lo anterior, y como consecuencia lógica de lo indicado, podría derivarse que no parece adecuado ni proporcional que la financiación del fomento del cine catalán sea soportada, al menos en una parte importante, por quienes acceden a contenidos digitales vía internet. Así pues, y por ello mismo, podría considerarse un tributo especial que rompe la igualdad tributaria en cuanto que ayuno de una justificación razonable y, lo que es más importante tal y como hemos señalado reiteradamente, sin el debido respeto al principio de proporcionalidad. En efecto, para resultar una medida proporcional deben verificarse los juicios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Y parece que, sin ir más lejos, existen vías distintas al tributo referido para financiar el fomento al cine catalán, siendo así que cuanto menos no parece cumplido el juicio de necesidad que conlleva el precitado principio de proporcionalidad produciéndose, por ende, una infracción del principio de igualdad.

En otras palabras: si bien es cierto que en el pasado se ha fundamentado la constitucionalidad de los tributos autonómicos de manera casi exclusiva en la vulneración del artículo 6 de la LOFCA, sin embargo parece adecuado resaltar que, acaso, resulta necesario en nuestros días dirigir los argumentos de inconstitucionalidad de los tributos autonómicos más allá del citado precepto, que solo sirve para establecer unas reglas de coordinación entre los tributos estatales,

como el canon digital tienen una regulación europea (*vid.* art. 6 de la Directiva 2001/29/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de mayo de 2001, relativa a la armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en la sociedad de la información), que no parecen amparar un tributo que grave la provisión de servicios de internet por no poderse calificar el mismo como «una protección jurídica adecuada frente a la fabricación, importación, distribución, venta, alquiler, publicidad para la venta o el alquiler, o posesión con fines comerciales, de cualquier dispositivo, producto o componente o la *prestación de servicios* que: a) sea objeto de una promoción, de una publicidad o de una comercialización con la finalidad de eludir la protección, o b) solo tenga una finalidad o uso comercial limitado al margen de la elusión de la protección, o c) esté principalmente concebido, producido, adaptado o realizado con la finalidad de permitir o facilitar la elusión de la protección» (art. 6 de la directiva, con énfasis añadido).

³ En efecto, no puede siquiera imaginarse –a diferencia de otros productos gravados con el canon digital antes citado– que la provisión de servicios de internet conlleve principalmente un quebranto de derechos de propiedad intelectual por razones diversas, entre las que estarían el uso general para libre acceso de documentos permitidos y para comunicaciones legítimas (correo electrónico, conferencia de voz o videoconferencia, etc.), sino también para escuchar o visualizar contenidos de forma legal (Kindle, Youtube, Spotify, Netflix, Hbo, Filmin, etc.). Al estar todo ello muy vinculado al principio de proporcionalidad, sería posiblemente contrario a Derecho justificar un gravamen por un uso marginal de internet para ir contra derechos de autor.

autonómicos y locales. En efecto, cuando un determinado tributo sea considerado inadecuado en cuanto que poco justificado o incluso injusto, deberían explorarse argumentos más generales (ya sea por el gobierno español o los diputados recurrentes o por los contribuyentes que soliciten una cuestión de constitucionalidad), más dirigidos al examen de los principios generales de la imposición recogidos en nuestra Carta Magna contenidos en el artículo 31 de la CE.

3.2. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA NULIDAD DEL IMPUESTO CATALÁN

Dado que el TC declaró inconstitucional el tributo analizado en este comentario, es preciso determinar cuáles son los efectos del fallo del Alto Tribunal frente a los sujetos pasivos de tal impuesto en concepto de sustitutos del contribuyente (proveedores de contenidos por internet) y, adicionalmente, en relación con los destinatarios de los servicios y auténticos contribuyentes en cuanto que detentores de la capacidad económica gravada, todo ello según el artículo 6 de la Ley catalana 15/2014, de 4 de diciembre, reguladora del impuesto analizado.

Pues bien, a tenor de lo dispuesto en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), «[c]uando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma ley, disposición o acto con fuerza de ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia». Y, seguidamente, el artículo 40 de la misma ley orgánica recoge que «[l]as sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador [...]».

En consecuencia, y habida cuenta de que la gestión tributaria del impuesto catalán analizado y declarado inconstitucional se llevaba a cabo a través de un sistema de autoliquidación (art. 10 de la Ley catalana 15/2014), para el sujeto pasivo en concepto de *sustituto del contribuyente* (proveedor de servicios de internet) obligado al pago del tributo cabrían tres posibilidades de actuación:

- En primer lugar, si el proveedor del servicio no hubiera actuado contra los impuestos autoliquidados, el mismo podría –dentro del plazo de 4 años para la devolución de ingresos indebidos– rectificar la autoliquidación realizada y solicitar al mismo tiempo la devolución de ingresos indebidos por las cantidades abonadas, junto con los correspondientes intereses de demora⁴.

⁴ Cfr. artículos 126 a 128 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

- En segundo lugar, cabría que la Administración hubiera emitido una liquidación administrativa después del oportuno proceso de comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo. En tales casos, debe entenderse con Sesma Sánchez (2017) que la declaración de inconstitucionalidad de la ley por el TC conlleva, asimismo, la nulidad de los actos administrativos derivados de la aplicación de normas declaradas inconstitucionales, de manera que cabría promover el procedimiento contemplado en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), para solicitar la oportuna devolución de ingresos indebidos. Bien es cierto que en resoluciones anteriores el TC ha matizado los efectos jurídicos en el tiempo de la doctrina por él sentada. Por tal motivo, la ausencia de matices en la resolución sobre las derivaciones temporales de la sentencia que ahora se comenta, en la que (a diferencia de otras sentencias como la STC 60/2015, de 18 de marzo, o la STC 140/2016, de 21 de julio) no se ha declarado la intangibilidad de situaciones administrativas firmes con invocación del principio de seguridad jurídica, permite entender que, dada la falta de pronunciamiento del TC al respecto, quedaría expedita la vía de nulidad de pleno derecho antes comentada.
- Finalmente, el sustituto del contribuyente también podría haber accionado por vía administrativa o judicial en relación con el impuesto catalán analizado, solicitando la devolución de ingresos indebidos (o contra actos de liquidación administrativos) y, del mismo modo, podrían haberse dictado al respecto resoluciones administrativas o judiciales. Pues bien, en relación con las posibles resoluciones administrativas que eventualmente se hubieran producido (resolución de recursos de reposición o económico-administrativos), cabría igualmente instar la nulidad de tales actos administrativos con fundamento en el ya citado artículo 217 de la LGT. Ahora bien, en el supuesto poco probable de que se hubieran dictado también resoluciones judiciales en relación con liquidaciones tributarias –o solicitudes de devolución de ingresos indebidos– referidas al impuesto catalán analizado, y que las mismas hubieran devenido firmes, por mor del artículo 40 de la LOTC tales resoluciones judiciales no podrían revisarse salvo en casos referidos a sanciones tributarias (o delitos fiscales) relacionadas con el citado tributo. Ahora bien, en tal caso podría incluso reclamarse responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas (en este caso, de la Administración de Justicia), siempre y cuando se cumplieran los requisitos previstos en los artículos 32 a 35 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público⁵.

En otro orden de cosas, cabría también preguntarse si el auténtico contribuyente del impuesto según la norma reguladora (esto es, el destinatario del servicio de provisión de contenidos de

⁵ Particularmente recoge el artículo 32.4 de la citada Ley 40/2015 lo siguiente: «Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada».

internet) tendría también derecho a solicitar alguna restitución dineraria. Ello es así porque, aun cuando el artículo 6.3 de la Ley catalana 15/2014 antes referida prohibía la repercusión jurídica del impuesto, lo más probable es que la repercusión se realizara económicamente con un alza en los precios del servicio. En tales condiciones, ¿le cabría al destinatario del servicio de internet alguna acción jurídica de restitución? Y si así fuera, ¿frente a quién? Se trata de una cuestión compleja desde una perspectiva jurídica y que, habida cuenta de la escasa cuantía que significaba el impuesto para los destinatarios de los servicios gravados, difícilmente llegará a sustanciarse en la práctica por evidentes razones de pragmatismo jurídico. Sin embargo, cabe apuntar que en el supuesto de que exista evidencia de una subida de precios de los servicios con motivo de la aprobación del impuesto declarado inconstitucional, si bien no cabría ningún procedimiento tributario para recobrar del proveedor el aumento del precio (en cuanto que no se realizó una repercusión jurídica), sí podrían acaso instarse las oportunas acciones de la jurisdicción civil frente al mismo (v. gr. la de enriquecimiento injusto de los arts. 1.895-1.901 del Código Civil).

4. CONSIDERACIONES FINALES

Como consecuencia de todo lo indicado previamente, debe entenderse que la doctrina de la sentencia del TC analizada en este comentario adolece –en mi opinión– de singulares errores técnico-jurídicos.

Así pues, por las diferencias estructurales de uno y otro impuesto, no me parece adecuada la conclusión alcanzada por la mayoría de los magistrados de que el hecho imponible del tributo catalán declarado inconstitucional sea idéntico al del IVA, con la consecuente vulneración del artículo 6.2 de la LOFCA que tal posición implicaría. Ello es así porque el IVA grava con carácter general las ventas de bienes y servicios y, por otro lado, el tributo catalán declarado inconstitucional constituía un impuesto específico –o especial– que gravaba únicamente determinados consumos (*i. e.* la provisión de servicios de internet).

Ello no quiere decir, sin embargo, que el impuesto catalán referido no tuviera tacha alguna de inconstitucionalidad. En efecto, cabría haberse planteado la incompatibilidad del tributo analizado con la aportación que han de realizar para financiar la corporación de Radio Televisión Española los operadores de telecomunicaciones de ámbito geográfico estatal o superior al de una comunidad autónoma.

Paralelamente, entiendo que deberían haberse analizado vulneraciones de los principios generales que rigen la imposición de contenidos en el artículo 31.1 de la CE y, particularmente, del principio de igualdad, indagando si la extrafiscalidad alegada en la exposición de motivos de la ley catalana que aprobó el impuesto constituye una justificación objetiva y razonable para un trato fiscal diferente y cumple con los límites exigidos por el principio de proporcionalidad.

En otras palabras, es relevante señalar que un tributo autonómico no solo puede ser inconstitucional por vulneración del artículo 6.2 de la LOFCA sino también por contravenir los principios

materiales que rigen la imposición (v. gr. arts. 14 y 31 CE o normativa internacional o europea), y ello tanto a nivel estatal como de entes territoriales subcentrales.

Finalmente, la declaración de inconstitucionalidad referida en la sentencia analizada conlleva para los sujetos pasivos, en concepto de sustitutos del contribuyente (proveedores del servicio de internet), el derecho a solicitar devoluciones de ingresos tributarios indebidos o, si hubiera existido sentencia judicial firme, responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas siempre y cuando se hubiera invocado en el procedimiento judicial la inconstitucionalidad del tributo. En lo que toca a los contribuyentes del impuesto catalán examinado (esto es, los destinatarios de los servicios de internet gravados), la restitución de cantidades es más incierta, se circunscribe al derecho privado y requeriría de una prueba suficiente de que se han producido alzas en los precios de los servicios previstos con motivo de la instauración del impuesto debatido.

Referencias bibliográficas

- Eseverri Martínez, E. (2017). *La devolución de ingresos indebidos*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- García de Pablos, J. F. (2017). El nuevo canon digital en España. *Quincena Fiscal*, 4.
- García Martínez, A. (2008). *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*. Barcelona: Bosch.
- Lucas Durán, M. (2016). Gravámenes sobre nuevas materias imponibles, justicia tributaria y distribución competencial entre distintos poderes tributarios. En G. Patón García (coord.), *La nueva tributación tras la reforma fiscal*. Las Rozas: Wolters Kluwer.
- Macho Pérez, A. B. (2006). *El principio de irretroactividad en derecho tributario* (Tesis doctoral defendida en el Departament de Dret de la Universitat Pompeu Fabra). Barcelona.
- Rozas Valdés, J. A. (2015). El impuesto catalán sobre la provisión de servicios de comunicaciones electrónicas. *Revista de Privacidad y Derecho Digital*, 1.
- Sesma Sánchez, B. (2017). *La nulidad de las liquidaciones tributarias*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.