

EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE LA PROVISIÓN DE SERVICIOS DE COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS¹

Por José A. Rozas
*Catedrático acreditado de Universidad
(Universidad de Barcelona)*

El original de este trabajo se ha publicado en L. Del Federico y C. Delfini (Eds.), *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Quaderni del CIRTE, Amon, 2015, pp. 212-248.

RESUMEN

El 10 de diciembre de 2014 se publicó en el núm. 6767 del *Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya*, la Ley 15/2014, de 4 de diciembre, por la que se crea en esta Comunidad Autónoma el 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, en adelante IPSCE (la versión en castellano de dicha ley se publicó en el Boletín Oficial del Estado, núm. 309, de 23 de diciembre de 2014). Durante todo el año 2014 se había venido

¹ Debo agradecer a Marta Acero y a María Teresa Muñoz, brillantes alumnas de Derecho de la Universidad de Barcelona, la colaboración que me han prestado para la elaboración de este trabajo. La versión en catalán del impuesto se puede consultar en el portal digital de la Generalitat, *e-tributs* (<http://portaldogc.gencat.cat/utillsEADOP/PDF/6767/1387224.pdf>), mientras que la versión en castellano está disponible en el BOE (<http://www.boe.es/boe/dias/2014/12/23/pdfs/BOE-A-2014-13367.pdf>). El original de este trabajo se ha publicado en L. Del Federico y C. Delfini (Eds.), *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Quaderni del CIRTE, Amon, 2015, pp. 212-248.

trabajando en el mismo, pero su tramitación parlamentaria fue verdaderamente acelerada, pues la fecha de registro del proyecto de ley en el Parlamento, el 19 de noviembre, es apenas un mes anterior al de su aprobación. El Gobierno de la Nación ha anunciado su intención de presentar recurso de inconstitucionalidad contra el mismo, pese a lo que la Generalitat no renuncia a su implantación, estando pendiente a la fecha de redacción de estas líneas su necesario desarrollo reglamentario, sin el que no es posible su aplicación efectiva².

Se trata de un impuesto propio de la Comunidad autónoma catalana por el que se sujeta a gravamen la provisión de servicios de *adsl* y cuya recaudación está afectada a la financiación de políticas culturales de la Generalitat de Cataluña en el ámbito del sector audiovisual y digital. El objeto del presente trabajo es presentar a los lectores italianos dicho impuesto, verdaderamente singular, exponiendo en primer lugar su naturaleza y características generales (epígrafe 1) para a partir de la exposición de sus elementos estructurales y régimen aplicativo y sancionador (epígrafe 2) abordar una aproximación a su eventual inconstitucionalidad y vulneración del Derecho comunitario (epígrafe 3) y terminar con unas conclusiones sobre su razón de ser y el problema que aborda (epígrafe 4).

1.- Características y contexto

Dada la originalidad del impuesto, antes de analizar sus elementos esenciales en detalle –lo que se hará en el segundo epígrafe del trabajo– y su admisibilidad en el marco tributario constitucional y europeo –a lo

² Con posterioridad a la publicación de este artículo el Gobierno de la Nación interpuso recurso de inconstitucionalidad y el Tribunal Constitucional ha suspendido la aplicación de los preceptos impugnados, mediante Providencia del 14 de septiembre de 2015

(http://www.tribunalconstitucional.es/es/salaPrensa/Documents/NP_2015_069/P%204567-2015.pdf). Por su parte, la Generalitat aprobó el Reglamento de desarrollo del impuesto –cinco sucintos artículos– mediante el Decreto 83/2015 de 2 de junio (http://portaljuridic.gencat.cat/ca/pjur_ocults/pjur_resultats_fitxa/?action=fitxa&mode=single&documentId=695263&language=ca_ES).

que se dedicará el epígrafe tercero- conviene presentar su *adn*, sus características esenciales y el contexto en el que se enmarca.

1.- Características

Las características generales del impuesto son las siguientes:

- (a) Es un tributo propio de la Comunidad autónoma catalana, no un impuesto estatal que se haya cedido a la misma, creado en el marco de las competencias que al respecto se le reconocen en la Ley orgánica de financiación de las Comunidades autónomas (en adelante, LOFCA³) y en su Estatuto propio⁴;
- (b) Es un tributo de naturaleza finalista, de ordenamiento o finalidad extrafiscal, cuyo objetivo es *dotar los fondos para el fomento de la industria audiovisual de Cataluña y el Fondo de fomento para la difusión cultural digital* (art. 1.2 LIPSCE), es decir, que su rendimiento íntegro está afectado a la financiación de unas muy

³ Esta Ley orgánica, 8/1980, se aprobó en los albores del régimen constitucional vigente, el 22 de septiembre de 1980 y desde entonces ha tenido sucesivas modificaciones en 1996, 2001 y 2009. El Tribunal Constitucional ha dejado ya definitivamente claro, con ocasión de la sentencia relativa a la constitucionalidad del Estatuto de Cataluña (STC 31/2010), que esta norma -que forma parte de lo que en nuestro Derecho se conoce como “bloque de constitucionalidad”- es la referencia normativa básica por cuanto a la ordenación constitucional del sistema de financiación autonómico, incluso por lo que a los regímenes forales afecta –en todo lo no previsto en sus leyes paccionadas de concierto, para los territorios vascos, y convenio, para Navarra (SSTC 208/2012 y 110/2014) [para un estudio crítico de esta jurisprudencia y de la aplicación de la LOFCA a las haciendas forales *vid.* F. De la Hucha Celador, “La aplicación de la LOFCA a las haciendas forales”, en J. Arrieta Martínez de Pisón y J. Zornoza Pérez (dirs.) F.A. Vega Borrego (coord.), *La distribución del poder financiero en España*, Marcial Pons, 2014, pp. 579-610]-, debiéndose interpretarse las normas estatutarias de cada Comunidad autónoma de forma coherente y respetuosa con lo dispuesto en la misma. Por otra parte, la ley ordinaria que en la actualidad desarrolla lo previsto en la LOFCA para las Autonomías de régimen común es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁴ El Estatuto de Cataluña en vigor se aprobó mediante la Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio (en adelante EC), y en su art. 202.3 a) se contemplan como recursos de su Hacienda “los rendimientos de sus impuestos, tasas, contribuciones especiales y demás tributos propios” en el marco de lo previsto al respecto en el art. 157.1.b) de la Constitución española (en adelante Ce) y en los arts. 6 y 9 de la LOFCA.

concretas políticas públicas en los sectores audiovisual y digital, que guardan relación con el objeto imponible del gravamen;

- (c) Se trata de un impuesto propiamente dicho, más allá de que así se denomina, por cuanto no se exige con ocasión de ninguna actividad administrativa, requerida o no por el contribuyente, ni en relación al aprovechamiento especial del dominio público, extremo éste que, por otra parte, ya está gravado por las corporaciones locales -en lo relativo a la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas- mediante una tasa que incide sobre la ocupación del mismo por los tendidos de cableado, y por el Estado -en lo que al uso de la comunicación por ondas se refiere- mediante una tasa que grava la ocupación del dominio público radioeléctrico;
- (d) El hecho imponible del impuesto no es sino *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 LIPSCE), habiéndose arteramente evitado en su definición la referencia a la prestación del servicio -hecho imponible del IVA- para sustituirla por la de “disponibilidad” del servicio;
- (e) Su ámbito de aplicación es el territorio de Cataluña (art. 2 LIPSCE) delimitándose como criterios de sujeción la radicación del inmueble en el que se provee el servicio o la residencia habitual de las personas físicas -o domicilio fiscal de las jurídicas- de aquellos que lo contratan (art. 4 LIPSCE);
- (f) Aun cuando se presenta como un impuesto indirecto, en tanto que incide sobre el consumo, en realidad se trata de un impuesto directo, pues está expresamente prohibida su repercusión al consumidor por quien resulta ser su destinatario último, las empresas proveedoras de los servicios, a las que se presenta en una extraña posición jurídica de “sustituto sin derecho a reembolso”.

- (g) El período impositivo del impuesto es el mes y se devenga el primer día del mismo (arts. 7 y 8 LIPSCE);
- (h) En lo que sin duda resulta el aspecto más original y extravagante del impuesto en cuanto a sus elementos esenciales, se identifica como contribuyente a quien tiene contratado el servicio y como sustituto del mismo, sin derecho a reembolso como ya se ha señalado, al prestador del servicio (art. 6 LIPSCE);
- (i) Se establece una evanescente exención subjetiva respecto de los contratos suscritos con un “operador constituido en persona jurídica sin ánimo de lucro” (art. 5 LIPSCE);
- (j) La cuota tributaria es fija y se eleva a 0’25€ por contrato de servicio y periodo impositivo, lo que viene a suponer 3 € anuales por usuario y contrato (art. 9 LIPSCE);
- (k) El impuesto se exige en régimen de autoliquidación a presentar por el sustituto del contribuyente y las actuaciones de gestión, recaudación, comprobación e inspección corresponden a la Agencia Tributaria catalana, aun cuando se hace expresa referencia al respecto a la colaboración que en todo ello han de prestar a la misma los departamentos de Consumo –en cuanto a la vigilancia para evitar la repercusión del gravamen- y de Cultura, por cuanto sus rendimientos están directamente vinculados a lo que se identifica como “difusión cultural digital” mediante dos Fondos afectados a tal fin, uno de los cuales – “fomento de la difusión cultural digital”- se ha creado por esta misma ley (arts. 14-17 LIPSCE).
- (l) Se establece un régimen de infracciones y sanciones genérico, por remisión en bloque a la normativa de la Ley 58/2003, general tributaria (en adelante LGT) íntegramente aplicable a los tributos autonómicos –como a los estatales y a los locales- mencionando como única especialidad al respecto que su imposición corresponde a los órganos de la Agencia tributaria de Cataluña.

- (m) Por último, en lo relativo al régimen de recursos, al igual que ocurre con las sanciones, se hace una remisión en bloque a la normativa general tributaria, atribuyendo, claro está, la competencia en cuanto a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que eventualmente se interpusieran al órgano administrativo competente por lo que se refiere a impuestos propios catalanes, la Junta de Finanzas de Cataluña.

2.- Contexto

El impuesto se enmarca en el ejercicio de las competencias tributarias que la Constitución española reconoce a las CCAA para establecer tributos⁵ y que podrán desarrollar de conformidad con las previsiones al respecto establecidas en la LOFCA⁶, con carácter general, y en sus propios Estatutos, con carácter particular⁷; eso sí, atendidos los límites que al respecto se desprenden del propio texto constitucional y de la normativa orgánica aplicable al respecto⁸.

La clave para entender este impuesto, como casi siempre en el ámbito de la imposición propia de las CC.AA., es su carácter extrafiscal.⁹ De

⁵ “Las Comunidades Autónomas (...) podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.” (art. 133.2 Ce). Por su parte, en el art. 157.1.b) Ce se dispone que “Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

⁶ “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.” (art. 6 LOFCA); “Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias: (...) b) el establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.” (art. 17 LOFCA).

⁷ “La Generalitat tiene competencia para establecer, mediante una ley del Parlamento, sus tributos propios, sobre los cuales tiene competencia normativa.” (art. 203.5 EC).

⁸ A este respecto resulta esencial lo dispuesto en los arts. 6 y 9 de la LOFCA, marco constitucional que delimita los márgenes de la competencia de las CC.AA. para establecer tributos propios en general –el primero de ellos- e impuestos, en particular, el segundo, así como la abundante jurisprudencia constitucional que a lo largo de los años ha venido ajustando su interpretación y contenido. *Cfr.* por todos, C. Checa González, *Los impuestos propios de las Comunidades autónomas*, Col. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, 2002, 480 pp.

⁹ “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política

hecho, en toda la difusión del proyecto y su debate en la opinión pública quien ha llevado el protagonismo al respecto no ha sido la Consejería de Finanzas de la Generalitat sino la de Cultura. La finalidad del impuesto no es la de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo, como dice la Constitución, “con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo” (art. 31.1 Ce) – prescindiendo aquí de que su establecimiento coadyuve o no a la realización de este loable objetivo- sino, lisa y llanamente, la de “*dotar los fondos para el fomento de la industria audiovisual de Cataluña (...) y el Fondo de fomento para la difusión cultural digital*” (art. 1.2 LIPSCE).

El verdadero valedor del impuesto ha sido el Consejero de Cultura de la Generalitat –un viejo socialista converso al nacionalismo- con el entusiasta apoyo, en particular, de la industria del cine en catalán, y del mundo de la cultura que se expresa en este idioma. Se ha presentado el impuesto como el cauce adecuado para que el sector de la transmisión de contenidos por cable realice una aportación económica sustancial a la financiación de la industria audiovisual y cultural en catalán.

En realidad, el impuesto es un instrumento financiero que trata de corregir un fallo en el mercado de contenidos digitales que es algo más que evidente. Lo cierto y verdad es que, por unas razones o por otras, quienes vierten contenidos en la red –audiovisuales o de otro tipo- en formato electrónico no obtienen una adecuada retribución por parte de

económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” (art. 2 LGT). Desde sus primeras resoluciones el Tribunal Constitucional ha venido reiterando la cabida en nuestro ordenamiento de este tipo de finalidades extrafiscales en la ordenación de los tributos, no por casualidad con ocasión de dictaminar sobre uno de los primeros impuestos propios autonómicos, el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, en su ya lejana STC 37/1987 de 26 de marzo en la que afirma que “*la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.*” Para un estudio de conjunto del particular en la doctrina española, *vid.* J.E. Varona Alabern, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, 2009, 174 pp.

quienes los consumen. Quien verdaderamente se está llevando la parte gruesa del negocio son las compañías que gestionan las conexiones por cable o inalámbricas a la red a quienes todos los usuarios abonamos prestaciones mensuales más que gravosas. Cuando se suele decir, alegremente, que en internet para el usuario la mayoría de los contenidos son gratuitos lo cierto y verdad es que se está haciendo un análisis muy superficial de la estructura del negocio. No cabe duda que la mayor parte de las consultas y descargas de contenidos son gratuitas, pero para poder realizarlas se están pagando sustanciosas sumas de dinero a los proveedores de los cauces por los que esos contenidos llegan a los usuarios, las compañías comercializadoras del acceso por cable o inalámbrico a la red. Y, en menor medida aunque en absoluto despreciable, las que facilitan a los usuarios los dispositivos electrónicos a través de los que acceder a dichos contenidos.

Este palmario y evidente fallo de mercado es lo que el impuesto catalán en cuestión trata de paliar, eso sí, con una técnica un tanto ruda y sesgada. No en vano se arguye al respecto como referente a las prestaciones patrimoniales públicas de distinto género y condición – algunas de ellas de naturaleza tributaria pero la mayoría de carácter parafiscal- que en otros países, como Italia, Francia, Reino Unido o incluso en España, se utilizan para financiar las televisiones públicas, la producción audiovisual de las mismas. A este respecto, se establecen dispares instrumentos financieros de naturaleza pública al objeto de que, en algunos casos, los usuarios de los contenidos –los propietarios de televisores, por ejemplo- los competidores del sector público –las compañías privadas de contenidos audiovisuales- u otras entidades ubicadas en la cadena del negocio audiovisual –quienes comercialicen las conexiones, en el caso catalán- contribuyan a financiar la producción y difusión de determinados contenidos audiovisuales y culturales que se consideran dignos de protección y estímulo por razones de interés general, o de promoción de los contenidos representativos de una determinada visión cultural ligada a premisas de afirmación localista o nacionalista, a los que el público no presta lo que se considera debiera de ser una generosa atención.

No es casual, en este sentido, que este impuesto haya surgido, precisamente, en Cataluña, una Comunidad Autónoma que dispone de

un más que formidable industria audiovisual pública –la más significativa de las autonómicas¹⁰- y en la que la política pública de afirmación y difusión de lo que se consideran las señas de identidad de la nación catalana, de la lengua catalana en particular, es más virulenta. Y es aquí donde la sesgada vinculación de sus ingresos a una muy determinada política cultural introduce un elemento desestabilizador de su legitimidad.

Para tratar de paliar el expuesto fallo de mercado, en la ley española de propiedad intelectual que precedió a la actualmente en vigor, se estableció una prestación patrimonial pública, conocida como el “canon de copia privada” que venía a incidir en el mismo de una forma, a mi parecer, bastante más efectiva y razonable. En definitiva, para tratar de hacer llegar a los creadores de contenidos culturales y científicos – editados en papel, audiovisual o cualquier otro formato gráfico o escrito- una parte de la retribución que razonablemente les corresponde de su difusión anónima, privada, en un mercado de masas¹¹. La fórmula, en esencia, consistía en gravar la comercialización de los dispositivos de reproducción de tales contenidos –fotocopiadoras, impresoras, cd’s, etcétera- con una prestación patrimonial de Derecho público, preceptiva, cuyos rendimientos se destinaban a financiar las entidades privadas de gestión de derechos de autor que, a su vez, los distribuían entre sus asociados de conformidad con los procedimientos establecidos en sus respectivos reglamentos de régimen interior.

¹⁰ Cfr. R. López Fernández, “La financiación de las televisiones públicas”, en J.A. Rozas (ed.), *Hacia la consolidación fiscal. Propuestas para la sostenibilidad del Estado del Bienestar*, Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 211-262. En la página 262 se puede consultar un gráfico que resume los créditos presupuestarios públicos invertidos por las distintas Comunidades Autónomas en sus respectivas televisiones públicas – principal instrumento de financiación de las políticas públicas audiovisuales autonómicas- durante el decenio 2002-2011, entre las que destaca señaladamente Cataluña, que supone el 27% del total –cuando la Economía catalana generalmente representa en torno al 18% de buena parte de los indicadores macroeconómicos- con un incremento, disparatado, en el decenio de referencia del 36% –únicamente atemperado de forma suave, comparativamente con lo ocurrido en otros sectores públicos, durante los años finales del mismo, ya en plena crisis financiera- y en cifras anuales que de media se han situado en el entorno de los 300 M €.

¹¹ Cfr. al respecto el artículo del autor “Tres cánones, tres prestaciones”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 276, 2006, pp. 165-208.

Ciertamente, no era un sistema perfecto y fue objeto de acervas críticas en lo relativo a las cuantías del canon, a su propia existencia y, sobre todo, al control efectivo sobre el funcionamiento y criterios de gestión aplicados por alguna de dichas entidades de gestión de derechos, de la Sociedad General de Autores, en particular, envuelta en sonoros y reiterados escándalos financieros.

No obstante todo lo cual, dicha fórmula financiera –hoy abandonada por nuestro ordenamiento- no dejaba de ser un original cauce de Derecho público concebido para tratar de paliar el mismo fallo de mercado al que ahora trata de salir al paso el Gobierno catalán con este impuesto sobre el *adsl*. En definitiva, conseguir que, de algún modo, quien disfruta de contenidos audiovisuales y culturales abone a quien los produce una razonable remuneración por su disfrute. Con dos matices verdaderamente diferenciales:

- a) En el caso del denostado y derogado canon de copia privada, el objeto imponible era más que dilatado, abarcando a muy diversos dispositivos, instrumentos y cauces de reproducción de los contenidos, mientras que el impuesto catalán se concentra en la comercialización de servicios de comunicaciones electrónicas;
- b) Los rendimientos del canon se distribuían por entidades de iniciativa social –de gestión de derechos de autor- entre sus asociados, y conforme a criterios, más o menos discutibles, acordados por ellos mismos, mientras que los ingresos derivados de la recaudación del impuesto se distribuyen por el Gobierno de la Generalitat a partir de las disposiciones reglamentarias reguladoras de los fondos a cuya provisión están afectados.

Una segunda clave de interpretación del impuesto es la manifiesta pretensión de hacer recaer el coste del mismo no sobre el usuario de los servicios de acceso sino sobre sus proveedores. No se quiere, supuestamente, encarecer el coste del servicio en Cataluña o para los

residentes en Cataluña sino que sea la empresa proveedora de los servicios quien soporte la carga tributaria derivada del original tributo.

Precisamente por ello se menciona expresamente a los órganos competentes en materia de consumo, al hilo de la regulación de lo relativo a la gestión del impuesto (art. 11.2 LIPSCE), como responsables de velar para que las empresas, a quienes se posiciona como sustitutas del contribuyente, no se resarzan del gravamen mediante su traslación a este extraño contribuyente *de iure* a quien se revela de toda obligación formal o material.

Esta “inútil precaución” –en términos rossinianos- es lo que ha determinado la extravagante configuración del impuesto. Si era eso lo que se pretendía, lo lógico hubiera sido que el contribuyente hubiera sido la empresa –como de hecho lo es- pero, claro está, en tal caso se habría debido configurar como hecho imponible o bien la prestación del servicio –tropezando en tal caso, con el IVA- o la cifra de negocios – entrando entonces en conflicto con el Impuesto sobre Sociedades- para incurrir por lo tanto, en ambos casos, en una flagrante vulneración de las prescripciones constitucionales en materia de asignación de responsabilidades tributarias. De ahí que se haya concebido esta, sin duda, creativa ordenación estructural del gravamen, sobre la que a continuación nos detendremos.

2.- Elementos esenciales, aplicación, régimen sancionador y afectación de los ingresos

Como se acaba de apuntar, los elementos esenciales del tributo se han configurado en este sedicente impuesto de modo verdaderamente imaginativo con el nada disimulado propósito de tratar de escapar a una más que previsible declaración de inconstitucionalidad y orillando el Derecho comunitario. En el presente epígrafe se pasará revista a todos y cada uno de ellos -el hecho imponible (2.1), los sujetos pasivos (2.2), los elementos de cuantificación (2.3)- para referirse a continuación a lo que en la ley de creación del gravamen se dice en lo relativo a su régimen aplicativo y sancionador (2.4), como al destino de sus rendimientos, afectado, tal y como ya se ha apuntado, a la financiación

de políticas públicas en lo relativo a la industria audiovisual y a la difusión cultural en formato digital (2.5).

2.1.- El hecho imponible

Según el art. 3.1 de la Ley 15/2014, el impuesto “*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.*”

El elemento objetivo del hecho imponible es, pues, la “*disponibilidad del servicio*”, que no su prestación. No se habla de contratación, ni de prestación, ni de titularidad, ni de obtención de rendimientos, por cuanto en todos estos casos se habría corrido el riesgo de incurrir en manifiestas causas de inconstitucionalidad, como más adelante se hará notar en el siguiente epígrafe del trabajo, dedicado al análisis de su adecuación formal al marco de legalidad vigente en España. No, se opta por delimitar como objeto material del elemento objetivo del hecho imponible un hecho ajeno a la realidad jurídica formal que no es otro sino el de “disponer” de servicio de comunicaciones electrónicas.

Claro está que cualquier ciudadano puede disponer de tal servicio en infinidad de lugares de todo género y condición, parece que de forma inminente en algunos trenes, de forma gratuita o como servicio accesorio al de alojamiento, restauración, docencia... Evidentemente, pues, al acotar el ámbito material del elemento objetivo del hecho imponible se ha perfilado que tal disponibilidad ha de venir dada como consecuencia de “*la contratación con un operador de servicios*”, lo que deja fuera del ámbito de aplicación del impuesto la disponibilidad del servicio sin mediar contratación con operador alguno, en las circunstancias aquí descritas, de forma gratuita o en el marco de otro tipo de relación negocial.

Esta circunstancia, el que medie contratación con el operador, nos lleva al elemento subjetivo del hecho imponible, que no es otro sino el vínculo contractual. El enlace entre el hecho objeto de gravamen, el presupuesto material de hecho que determina el nacimiento de la

obligación tributaria principal, y la persona a quien se considera que lo ha realizado viene constituido por la contratación del servicio de acceso. Realiza el hecho imponible, luego va a venir llamado a ocupar la correspondiente posición de contribuyente en el impuesto, quien contrata la provisión del servicio de comunicaciones electrónicas.

El aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible viene regulado en el art. 4 LIPSCCE, bajo el epígrafe de “*supuestos de sujeción*”, lo que no deja de ser singular –en términos de técnica jurídica- pues lo que con frecuencia se enuncia en las leyes tributarias para enriquecer la formulación del hecho imponible, son los supuestos de no sujeción, no los de sujeción. En realidad, si se presta atención al contenido del artículo es muy evidente que lo que el legislador quería decir era “*criterios de sujeción*” (art. 11 LGT), que es lo que de forma efectiva se regula en el mismo, que no “*supuestos de sujeción*”, que es lo que se dice.

Pues bien, estos criterios de sujeción son dos:

- a) Territorialidad: los contratos de telefonía fija “*vinculados, asociados (...) o referidos de cualquier modo (sic)*” a un “*inmueble (...) ubicado en el territorio de Cataluña*”; y
- b) Residencia: los contratos de acceso mediante un dispositivo móvil con usuarios que tengan su “*residencia habitual*” en Cataluña o, en el caso de “*profesionales o empresas*” si tienen su “*domicilio fiscal*” en Cataluña.

El primer criterio de sujeción –aplicable a los contratos de telefonía fija- no plantea mayores dificultades interpretativas, más allá de que utilizando la habitual –y poco rigurosa- técnica legislativa –más bien carencia de la misma- de dibujar el hecho imponible con gruesos brochazos que traten de anticiparse a eventuales maniobras elusorias de los ciudadanos –siempre considerados presuntos defraudadores- se desliza un genérico e inescrutable circunloquio “(contratos) *referidos de cualquier modo a un inmueble en particular*” con el que, verdaderamente, no es fácil –al menos para quien estas líneas escribe- entender a qué se está aludiendo.

Más flecos presenta el segundo criterio de sujeción, aplicable a los contratos de acceso mediante “*dispositivo móvil*”. Para empezar, combina dos conceptos, “*residencia habitual*” y “*domicilio fiscal*” que, como es bien sabido, están lejos de resultar sinónimos en Derecho tributario. Pero es que lo más confuso –y que está llamado a crear situaciones un tanto esperpénticas- es tanto el ámbito subjetivo con el que se define la aplicación de uno y otro criterio como el propio fundamento de la distinción.

El criterio de *domicilio fiscal* se establece para los “*profesionales o empresas*”. Se supone que tiene carácter de especialidad respecto del primero. Pareciera dar la impresión de que el legislador catalán quisiera haber realizado una distinción –es tan solo una aventurada suposición- entre el criterio aplicable a las personas físicas y el que haya de resultar de aplicación a las personas jurídicas, entendiéndose que estas últimas carecerían de residencia habitual y que, por lo tanto, se ha de estar a estos efectos a su domicilio fiscal. Pero si se presta más atención al ámbito subjetivo del segundo criterio se ha de descartar esta deducción por cuanto éste se extiende a los “*profesionales*” –personas físicas- y a las “*empresas*” –normalmente personas jurídicas, sin agotarse en ellas el género, pero también físicas- lo que excluye que se estuviera pensando en esta posibilidad al realizar semejante distinción.

Tal vez en lo que se pensase al establecerla fuera en las mayores dificultades teóricas para probar la residencia habitual de los profesionales y empresas en Cataluña, optando entonces por un criterio formal, el domicilio fiscal, en lugar de preferir el material, la residencia habitual. Pero lo cierto y verdad es que estas dificultades se plantean de forma idéntica respecto de otras personas jurídicas –fundaciones, asociaciones, sociedades civiles...- que no desarrollen actividad alguna profesional o empresarial y respecto de las que no es aplicable el segundo criterio sino el primero.

En definitiva, es extravagante en la legislación tributaria utilizar como criterio de sujeción una circunstancia administrativa –el domicilio fiscal- que, como tal, es una situación formal que tan solo tiene efectos en cuanto a las notificaciones de los actos administrativos. Lo lógico

hubiera sido haber establecido la residencia habitual como criterio de sujeción para todos los contratista para todos los casos, estableciendo, eventualmente, una presunción *iuris tantum* de que ésta coincide con su domicilio fiscal –lo que por otra parte es preceptivo- por cuanto a los profesionales, empresarios o personas jurídicas se refiera.

Si con ello, por otra parte, se ha pretendido evitar maniobras de elusión del impuesto por parte de “*profesionales y empresas*” a quienes se presupone en mejores condiciones y con mayores aptitudes para emprenderlas, lo cierto es que poco cambia en tal sentido la preferencia del domicilio respecto de la residencia.

El ámbito temporal del hecho imponible, el período impositivo, es el mes natural, lo que no deja de constituir una verdadera singularidad atenta a las constantes variaciones sustanciales del mercado en esta materia. Habida cuenta de que se prevé la autoliquidación mensual del impuesto por el sustituto del tributo, probablemente la fijación de un período impositivo tan limitado y reiterativo ha obedecido a la pretensión de aproximar lo más posible el devengo y la exigibilidad del gravamen.

Con todo, esta inusitada estructura temporal del gravamen ha conducido a fijar una regla de prorrateo para el caso de los nuevos contratos firmados a lo largo del mes, o de las bajas no seguidas de continuidad con otra compañía, llamada a complicar considerablemente la gestión del tributo, tanto por parte de quienes tienen que presentar las autoliquidaciones como por quienes son los responsables de su comprobación. Cada mes se ha de calcular qué nuevo número de contratos se han suscrito y qué otros se han dado de baja sin cursar el alta en otra compañía –información no necesariamente disponible- para prorratear la cuota –de 0’25 € en función de los días transcurridos, teniendo además en cuenta que la cantidad será diversa en razón de los días que tenga el mes- y proceder en consecuencia. Con la peculiaridad de que, en algunos casos, puede ser que el contrato se contabilice dos veces, por la compañía en la que se causó baja y por aquella otra en la que se dio de alta el usuario.

Habría sido, sin duda, más sencillo y normal –tal y como propuso el Grupo popular catalán en una de las enmiendas que luego retiraría- que el período impositivo hubiera abarcado el año natural, la autoliquidación se debiera de presentar en febrero, por ejemplo, previendo tres plazos fraccionados en, es un decir, abril, septiembre y diciembre. Pero, claro está, cuando se legisla no se suelen tener en cuenta los costes que el cumplimiento de las obligaciones formales comportan para las empresas llamadas a contribuir y quedan preteridos en beneficio de las, a la vista está, imperiosas necesidades de tesorería del Gobierno de turno.

2.2.- Exención

La normativa del impuesto tan solo contempla una exención subjetiva a la hora de completar la formulación del hecho imponible. A tenor de lo prescrito en el art. 5 LIPSC, no se devengará la obligación tributaria cuando la disponibilidad del servicio se efectúe “*mediante la contratación con un operador constituido en persona jurídica sin ánimo de lucro*”.

En principio, esta exención parece pensada para los supuestos en los que bajo las condiciones previstas en la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones, los servicios de comunicaciones electrónicas se presten por Administraciones públicas. Esta Ley en su art. 9 regula el régimen *de instalación y explotación de redes públicas y prestación de servicios de comunicaciones electrónicas en régimen de prestación a terceros por las Administraciones Públicas*.

En la citada Ley se establece que la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas constituye una actividad liberalizada, no se trata de un servicio de titularidad pública. Pero tampoco quedan, pues, excluidos del mercado las Administraciones públicas. Un Ayuntamiento, por ejemplo, directamente o a través de un tercero, podría intervenir en el mercado de las telecomunicaciones, en el marco de la Ley de Bases de Régimen Local (LRBRL), como un agente económico más, compitiendo con el resto de operadores, realizando sus inversiones, formalizando sus ofertas y suscribiendo contratos de prestaciones de servicios en el marco de la normativa mercantil y administrativa aplicable en el sector.

No obstante, el art. 9.2 de la Ley 9/2014, después de formular el principio general acabado de enunciar, admite una excepción que matizaría las condiciones en las que tales servicios se podrían suministrar por las Administraciones públicas: *“Mediante Real Decreto, previo informe de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, se determinarán las condiciones en que los operadores controlados directa o indirectamente por Administraciones públicas deberán llevar a cabo la instalación y explotación de redes públicas o la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas en régimen de prestación a terceros y, en especial, los criterios, condiciones y requisitos para que dichos operadores actúen con sujeción al principio de inversor privado. En particular, en dicho Real Decreto se establecerán los supuestos en los que, como excepción a la exigencia de actuación con sujeción al principio de inversor privado, los operadores controlados directa o indirectamente por administraciones públicas podrán instalar y explotar redes públicas y prestar servicios de comunicaciones electrónicas en régimen de prestación a terceros que no distorsionen la competencia o cuando se confirme fallo del mercado y no exista interés de concurrencia en el despliegue del sector privado por ausencia o insuficiencia de inversión privada, ajustándose la inversión pública al principio de necesidad, con la finalidad de garantizar la necesaria cohesión territorial y social.*

El precepto reproducido trata de preservar las reglas de libre competencia cuando en el mercado intervenga una Administración pública y evitar lo que en Derecho comunitario se conoce como ayudas de Estado que vinieran a distorsionar el funcionamiento de los mercados. Las Administraciones públicas, en definitiva, tan solo podrían intervenir –directa o indirectamente– en la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas en condiciones privilegiadas respecto del resto de los operadores cuando vinieran a corregir fallos del mercado tales como la no prestación de los mismos por la dificultad de acceso a los mismos o la escasa población.

Es en estos casos, y sólo en estos, en los que estaría justificada la exención del pago del impuesto. De lo contrario, si la exención se extendiese a todos los casos en los que se prestasen esta clase de

servicios por Administraciones públicas –directa o indirectamente- en libre competencia con otros operadores, se estaría incurriendo en una ayuda de Estado incompatible con el Derecho comunitario. Es bien sabido que una ayuda de Estado puede revestir la forma de subvención o de beneficio fiscal –total o parcial- en las condiciones y con los requisitos en tal sentido establecidos por la Comisión europea e interpretados por el Tribunal Europeo de Justicia. Pues bien, una exención de este tipo podría muy bien ser enjuiciada como ayuda de Estado si no quedase restringida al estrecho ámbito de lo establecido para los supuestos en los que se viniera a suplir fallos de mercado.

En lugar, pues, de haberse hecho referencia a un nuevo circunloquio un tanto obtuso “*operador constituido (sic) en persona jurídica sin ánimo de lucro*”. Lo más expresivo, sencillo y directo, *de lege ferenda*, habría sido prever la exención subjetiva respecto de “los contratos suscritos en el marco de lo previsto en el art. 9.2 de la Ley 9/2014, y normativa de desarrollo, con operadores controlados directa o indirectamente por Administraciones públicas, para garantizar la cohesión territorial y social”.

Claro que también es cierto que con esta expresión se quiere eximir de gravamen a iniciativas sociales como *ETICOM-som connexió*, una cooperativa social de provisión de servicios de acceso a internet. Con todo, respecto de este tipo de operadores la exención, sin duda, podría resultar más difícil de defender –aunque no imposible- desde el punto de vista de la proscripción de ayudas de Estado.

2.3.- Los sujetos pasivos

La singular configuración legal de los sujetos pasivos constituye, sin duda, la piedra de toque del impuesto en el que se adivina su verdadera naturaleza, que no es otra sino la de un impuesto directo que viene a sujetar a gravamen la cifra de negocios en Cataluña de las operadoras de servicios de comunicaciones electrónicas.

Por razones que son bien sencillas de entender, electorales, el legislador ha querido dejar bien claro en toda la ordenación del impuesto que la carga tributaria derivada del mismo no recaería sobre los usuarios de los servicios sino sobre sus proveedores. Se enfatiza, así en la Exposición

de motivos de la ley que “a pesar de que el contribuyente es la persona física o jurídica o la entidad sin personalidad jurídica que contrata el servicio, la empresa prestadora es el sujeto pasivo a título de sustituto del contribuyente” y que, por lo tanto, “la creación del impuesto no conlleva ninguna carga tributaria a las personas que tienen contratado el servicio de acceso a contenidos en redes de comunicaciones electrónicas, porque los prestadores del servicio, como sustitutos, deben pagar la cuota tributaria y no pueden repercutir su importe en el contribuyente”.

La técnica utilizada a este respecto es verdaderamente sorprendente y original. La subjetividad tributaria se escinde en dos. Por una parte, se hace recaer la condición de contribuyente sobre quien contrata el servicio, quien realiza el hecho imponible que, como se ha hecho notar, no es sino la *disponibilidad* de acceso a los servicios de comunicaciones electrónicas mediante contrato suscrito al efecto. Pero, en paralelo, se le sustituye en el cumplimiento de todas las obligaciones formales y materiales por un tercero, sustituto, que no es otro sino el prestador del servicio. Con una peculiaridad insólita en nuestro Derecho tributario. Se priva al sustituto de su habitual, y natural, derecho de reembolso, la *rivalsa* italiana.

Ciertamente, nuestra Ley General Tributaria, en su art. 36.3 contempla la mera posibilidad, que no la exigencia, de que el sustituto ejerza su derecho al reembolso: “*El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa*” (el subrayado es mío). Pero es verdaderamente ajena a la condición del sustituto esta eventualidad. La razón de ser del sustituto es la de facilitar al Fisco la recaudación del gravamen en determinadas circunstancias, pero quien en definitiva expresa la capacidad económica sujeta a tributación no es el sustituto, sino quien realiza el hecho imponible, el contribuyente. Por eso, la lógica indica que el sustituto se pueda resarcir en cabeza de quien manifiesta la capacidad de contribuir, el contribuyente.

La técnica empleada por el legislador a la hora de definir las posiciones jurídico subjetivas en este impuesto, en el art. 6 LIPSCE es verdaderamente enrevesada y creativa. Recurre a la clásica distinción

entre el contribuyente y el sustituto. Como no puede ser de otro modo, a partir de la formulación que del hecho imponible se ha realizado, el contribuyente es quien dispone del servicio, *la persona física o jurídica o las entidades sin personalidad jurídica [...] que tiene contratado el servicio [...]*. Pero como no se quiere hacer recaer sobre él ninguna obligación formal o material, se ubica en su lugar, como sustituto del contribuyente a *la persona física o jurídica prestadora del servicio [...]*. El cuadro se completa preservando la integridad patrimonial del contribuyente estableciendo de forma tajante que el sustituto no tiene derecho a resarcirse en cabeza del contribuyente: *El sustituto no puede exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas [...]*.

De este modo, y en consonancia con la explícita voluntad del legislador, que se expresa con toda claridad en la Exposición de motivos del texto legal, el articulado de la ley protege de toda carga tributaria –formal o material- a quien designa como “contribuyente” del impuesto. En definitiva, la configuración como sujeto pasivo del tributo de quien *tiene contratado el servicio*, en realidad es puramente teórica. Se trata de un contribuyente formal, que no material. El sujeto pasivo legal y el económico –quien en la doctrina en ocasiones se ha calificado como “contribuyente de hecho”- no coinciden. A todo lo largo de la ley, no sólo en este artículo, es bien claro el legislador en su intención de hacer recaer todo el peso del impuesto sobre el sustituto que *“no puede exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas”*. Desde el momento en que los operadores que prestan el servicio, en tanto que sustitutos, deben sufragar la integridad de la cuota tributaria, sin derecho de reembolso, y todas y cada una de las obligaciones formales previstas en cuanto a su exigencia, el impuesto, en realidad, no incide sobre la capacidad económica manifestada por quien realiza el hecho imponible, quien contrata el servicio, sino sobre la de aquél que lo presta, el operador.

No estamos, pues, ante un impuesto indirecto sino directo. No es posible la repercusión de la carga tributaria, ni se incide sobre el consumo, sino que, sencillamente, se está sujetando a gravamen la renta obtenida por las operadoras, prohibiendo a las mismas su repercusión jurídica en cabeza de los contribuyentes. Todo esto conduce a que el impuesto sea

un coste más para las empresas distribuidoras y, en consecuencia, un tributo sobre sus beneficios. En tanto en cuanto se les prohíbe resarcirse del gravamen en cabeza de los contribuyentes, están llamadas a integrar la cuota tributaria del impuesto en su función de costes, en detrimento de sus beneficios.

El legislador va más allá, incluso, en su pretensión de afirmar este principio. Con independencia de que no se contemple la repercusión formal del gravamen –lo que, en cualquier caso, no tendría cabida en el impuesto tal y como se configuran sus sujetos- ni el derecho de reembolso explícito del mismo por parte del sustituto del impuesto, siempre cabría la traslación económica del gravamen vía precios. Pues bien, el legislador encomienda explícitamente a *los órganos competentes en materia de consumo* (art. 11.2 LIPSCE) que velen porque semejante traslación económica no tenga lugar, y que presten especial atención a que la aplicación efectiva del impuesto no comporte un incremento de los precios del servicio para los contratantes en quienes concurra la condición de contribuyentes del mismo.

En definitiva, lo que aparentemente sería un impuesto indirecto -que se caracteriza por la traslación formal de la carga tributaria del sujeto pasivo legal, el contribuyente, al económico, el consumidor- acaba siendo un impuesto directo que incide sobre la cifra de negocios de un determinado sector. No por casualidad, cuando se define la naturaleza del impuesto en el art. 1 LIPSCE se omite por completo referencia alguna a su calificación como directo o indirecto, real o personal, subjetivo u objetivo, habitual en este tipo de preceptos. Se dice, lacónicamente, que es un “*tributo propio de la Generalidad, de naturaleza finalista*”.

La razón de ser de tan extravagante estructura es bien sencilla de entender, y sobre ella se volverá en el siguiente epígrafe. Si se quería incidir sobre la capacidad económica de las operadoras de servicios de comunicaciones electrónicas –y la voluntad del legislador es más que evidente a tal respecto- el Derecho tributario ofrece dos caminos para hacerlo. O bien se establece un impuesto indirecto sobre el consumo, sin repercusión, un tanto irregular pero factible, o, con mayor propiedad, se opta por un impuesto sobre la cifra de negocios en Cataluña de las

operadoras. Pues bien, en ambos casos se habría entrado en flagrante contradicción con la normativa constitucional y comunitaria al respecto. En el segundo, porque las disposiciones constitucionales reguladoras de la asignación de responsabilidades tributarias entre las distintas Administraciones públicas no dejan espacio alguno para que las Comunidades autónomas de régimen común establezcan gravamen alguno sobre la cifra de negocios de las empresas que operan en sus territorios. En el primero, porque establecer un impuesto especial sobre la prestación de unos determinados servicios, además de tropezar con las mismas disposiciones constitucionales, habría presentado serios problemas de compatibilidad con las previsiones comunitarias de armonización de los impuestos indirectos, del IVA en particular.

Un último detalle formal en cuanto a los sujetos pasivos, un tanto sorprendente, es que a la hora de designar al contribuyente se haga referencia, en lo que ya es una cláusula de estilo en el Derecho tributario español, a “*la persona física o jurídica o las entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el art. 35.4 de la Ley del Estado (sic)*”¹² 58/2003”. Mientras que cuando se designa el sustituto se omite tal alusión y se opta por una más escueta mención de “*la persona física o jurídica prestadora del servicio al (sic) que se refiere el art. 3.2*”. En realidad, el art. 3.2 no se refiere a ningún servicio, sino a los operadores de servicios inscritos en el Registro de operadores de redes “*dependiente de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, que prestan este servicio en Cataluña*”. Es, pues evidente que se ha producido una errata. No se quiso escribir “al” sino “a las”, pues el referente no es el servicio, sino las personas físicas o jurídicas que lo prestan, siendo así que el sustantivo debería de haberse escrito en plural. Por otra parte, me sorprendería que actuase como operador de redes y servicios de comunicaciones electrónicas inscrito en el mencionado servicio una persona física. En resumen, los sustitutos del

¹² Como una proyección más del llamado “soberanismo”, independentismo en realidad, que impregna últimamente toda la actividad de las autoridades autonómicas catalanas, también de su legislativo, quienes profesan tal ideología tienden a referirse al Estado como un sujeto de Derecho tercero, ajeno –el enemigo exterior- y del que no forman parte, aparentando desconocer que la primera autoridad del Estado en Cataluña, excepción hecha de S.M. el Rey Felipe VI, es el Presidente de la Generalidad.

impuesto son las compañías que comercializan servicios de comunicaciones electrónicas en Cataluña.

2.4.- La cuota tributaria

En el art. 9 LIPSCE regula los elementos de cuantificación del impuesto. Se trata, en este caso, de un tributo de cuota fija, que asciende a la cantidad de 0,25€ *por contrato de servicio de acceso a contenidos en redes de comunicaciones electrónicas y por cada período impositivo* que, como ya se ha señalado, con arreglo a lo dispuesto en el art. 7 LIPSCE es el mes natural, devengándose la obligación tributaria, de conformidad con lo establecido en el art. 8 LIPSCE, el primer día de cada mes.

Como también se ha apuntado más arriba, dada la variabilidad del mercado y lo que en el *argot* se llama la portabilidad, el cambio de proveedor por parte de los consumidores, el mismo artículo ha tenido que regular los supuestos de altas y bajas del servicio, en el transcurso del período impositivo. Por un lado, *“si el usuario se da de baja del servicio y no lo contrata a otro operador, la cuota tributaria se prorratea por el tiempo de contratación efectiva del servicio”* (art. 9.2 LIPSCE) y, por el otro, *“si el usuario se da de alta al servicio un día distinto al primer día del mes natural y no dispone de un contrato previo con otro operador, la cuota tributaria se prorratea por el tiempo comprendido entre el día del alta y el de finalización del período impositivo”* (art. 9.3 LIPSCE).

De la lectura de ambos párrafos se deduce, a *sensu contrario*, que en el caso de que las altas o bajas en el servicio sean debidas al cambio de compañía no se aplican las disposiciones relativas al prorrateo de la cuota. O, lo que es lo mismo, que el sustituto del contribuyente lo será, en cada caso, la compañía que preste el servicio el día del devengo: Por la integridad del mes en curso a la fecha del cambio la compañía que hasta ese momento venía prestando el servicio, con la que estaba vigente el contrato a la fecha del devengo, el primer día del mes. Y ya a partir del mes siguiente, la nueva compañía, con la que a la fecha del siguiente devengo ya estará en vigor el nuevo contrato.

Como ya se ha apuntado, en términos de gestión habría sido más sencillo, *de lege ferenda*, que el ámbito temporal del hecho imponible hubiera sido anual, y que la cuota hubiera sido variable, estableciendo como parámetro, o base imponible del impuesto, el número de días a lo largo del año en los que se hubiera dispuesto del servicio y como tipo impositivo específico 0,008 € (0,25/30) por día de disponibilidad. Previendo, a efectos de tesorería, el abono de pagos fraccionados a partir de los datos efectivos de cada trimestre o de los del período precedente. Esta estructura de cuantificación habría evitado la necesidad de prorrateos y los problemas de superposición de períodos y duplicidad de pagos que, eventualmente, se pudieran producir.

2.5.- Aplicación del impuesto, régimen sancionador y de recursos

Las actuaciones de gestión, recaudación, comprobación e inspección del citado impuesto corresponden, según el art. 11 LISPCE, y de conformidad con el modelo de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común por lo que a los tributos propios afecta, a la Agencia Tributaria de Cataluña.

La normativa de aplicación del impuesto, con todo, es la establecida con carácter general en la Ley 58/2003, General Tributaria, tanto en cuanto a su gestión, recaudación e inspección (título tercero) como en lo relativo al régimen sancionador (título cuarto) y de recursos (título quinto). Sin perjuicio de que, eventualmente, dichas disposiciones pudieran ser objeto de algún desarrollo autonómico específico que tuviera justificación por no estar expresamente regulado u obedecer a premisas específicas relacionadas con las peculiaridades del tributo objeto de regulación. Como sucedería, en este caso, con todo lo relativo al régimen jurídico de los fondos a los que se destina la recaudación del impuesto.

Atendida la naturaleza finalista del impuesto y el particular interés del legislador en que la cuota tributaria no sea objeto de traslación económica a los supuestos contribuyentes del impuesto, los consumidores, se hace una referencia expresa en el texto legal a la colaboración en la aplicación del tributo de “*los órganos de inspección*”

sectorialmente competentes por razón de los servicios y los operadores de servicios que son objeto de control” (art. 11.1 LIPSCÉ).

En concreto se menciona el Departamento competente en materia de cultura y las autoridades que lo fueran en materia de consumo, en la que, por cierto, existen organismos estatales, autonómicos y locales. El primero tiene una función más que relevante –como se hará en seguida notar- en lo relativo a la gestión y destino de los fondos recaudados en aplicación del impuesto. Las segundas, las autoridades de consumo, al objeto de vigilar por evitar que las compañías operadoras se resarzan del coste de las cuotas tributarias soportadas transfiriendo, de un modo u otro, su importe a los contribuyentes formales del impuesto, los usuarios de los servicios.

El sistema de gestión del impuesto apuntado en su ley reguladora es del todo coherente con la configuración del mismo, siendo así que será el sustituto del contribuyente, la compañía operadora, el responsable de la presentación de las autoliquidaciones y correspondientes ingresos en el plazo que se establezca reglamentariamente y de acuerdo con el modelo que se apruebe por orden del consejero competente en materia tributaria (art. 10 LISPCE). Atendida la cuantía de la cuota tributaria, 0,25 €, y la intención del legislador de no hacer recaer carga material o formal alguna sobre el contribuyente del impuesto, es lógico que toda la aplicación del tributo –gestión, recaudación e inspección- discurra al margen por completo de éste, y se ubique en su lugar, a todos los efectos, a quien se designa como su sustituto sin derecho a reembolso, la compañía que presta los servicios.

A la fecha de redactar estas líneas no me consta que se haya aprobado el desarrollo reglamentario del impuesto ni su modelo de autoliquidación. Es más, como consecuencia del anuncio del Gobierno de la Nación de interponer recurso de inconstitucionalidad contra el mismo a partir de julio, si no se llega a un acuerdo sobre su estructura y funcionamiento con las autoridades autonómicas, el Departamento de Cultura de la Generalitat ha advertido de que no dará marcha atrás en su aplicación siendo así que para julio estaría aprobado el desarrollo reglamentario necesario para su exigibilidad, debiendo las compañías del sector presentar una primera autoliquidación por los seis primeros meses del

año, para seguir con las autoliquidaciones mensuales a partir de agosto¹³.

Ciertamente la operativa del impuesto desde el punto de vista de gestión se puede organizar en torno a una mesa, por cuanto los sustitutos del contribuyente sobre quienes recaen todas las obligaciones formales y materiales derivadas del mismo, probablemente no pasen de la media docena de compañías. Es un tributo, en definitiva, en el que el censo de los sujetos pasivos con los que se ha de desarrollar la aplicación del mismo es muy reducido siendo, por lo tanto, relativamente sencillas las tareas de liquidación, comprobación e inspección relativas al mismo.

Por lo que hace referencia al régimen de infracciones y sanciones, el art. 12 LIPSCE remite directamente por lo que a su tipificación y normativa afecta a la LGT 58/2003 con la previsión, eso sí, de que su imposición y exigencia es competencia de la Agencia Tributaria de Cataluña.

Lógicamente, el contribuyente del impuesto, desde el momento de que no es titular de obligación material o formal alguna en relación con el mismo, difícilmente va a poder cometer una infracción relacionada con su determinación y pago. Todas las obligaciones tributarias en este impuesto son de la sola responsabilidad de quien se designa como sustituto del contribuyente, las compañías operadoras, que serán por tanto las únicas que podrán ocupar la posición de infractoras en relación con las infracciones tipificadas en materia tributaria. Al no tener ninguna obligación, el contribuyente no puede incumplirlas, luego no puede cometer infracciones relacionadas con su exigencia.

El art. 12.3 LIPSCE, por su parte, remite al régimen sancionador relativo a la protección de los derechos y deberes de los consumidores y usuarios por lo que se refiere a los supuestos en los que los operadores

¹³ Con posterioridad a la publicación de este artículo el Decreto 83/2015, de 2 de junio de la Generalitat de Cataluña ha establecido como período de pago los días 1 a 20 del mes siguiente al del devengo (art. 3), y su pago en unidad de acto con la autoliquidación que se ha de presentar por vía telemática a través del formulario disponible en la Oficina virtual de la Agencia Tributaria de Cataluña (<https://secure.e-tributs.cat/ca/Utilitats/Ajuda/Pagines/FormsDownloader.aspx?model=500&version=3.0.0>)

incumpliesen con lo dispuesto en el art. 3.2 LIPSCE y “*repercutan al contribuyente el importe del impuesto*”. Una vez más el legislador catalán da muestras de una más que deficiente técnica legislativa tributaria al expresarse con manifiesta falta de rigor. No tratándose éste de un impuesto indirecto en el que el contribuyente, el prestador del servicio, venga obligado a repetir formalmente la carga tributaria en el usuario del mismo, no se puede producir el fenómeno que la normativa general tributaria identifica como “repercusión” del impuesto. En todo caso, lo que el sustituto del contribuyente pudiera hacer, incumpliendo lo prescrito al respecto en la ley de creación del impuesto, sería trasladar la carga tributaria, o resarcirse de la misma, exigir su reembolso o, de otro modo, en el desarrollo de su relación comercial con el cliente, revertir en el mismo los costes derivados de la obligación tributaria en cuyo cumplimiento ha sido llamado a sustituirle. Pero nunca “repercutirle” lo que se identifica como “*el importe del impuesto*” (art. 12.3 LIPSCE): expresión ésta, todo sea dicho de paso, ajena al vocabulario de la normativa general tributaria aplicable al caso que, a tal respecto, utiliza la más precisa expresión “deuda tributaria” (art. 58 LGT).

Los recursos, por último, que cupiera interponer contra los actos de aplicación del impuesto, o los de imposición de sanciones en relación con el mismo, se sustanciarán conforme a la normativa general, prevista en el título quinto de la LGT ante la Junta de Finanzas de la Generalitat.

2.6.- Afectación de los ingresos

El capítulo segundo de la ley de creación del impuesto (arts. 14 a 17) está dedicado a la regulación del destino al que están vinculados los rendimientos que se hayan de obtener como consecuencia de la aplicación del impuesto. Ya se ha indicado que el impuesto se califica e identifica como finalista y que desde el artículo uno de la ley, en su Exposición de motivos señaladamente, se hace notar que su razón de ser no es otra sino la de recabar fondos destinados a financiar la industria audiovisual y de difusión cultural en catalán. Tan es así que cuando se ha planteado por el Gobierno de la Nación la oportunidad de recurrir su aprobación ante el Tribunal Constitucional quienes se consideran destinatarios últimos de los fondos que el mismo estaba destinado a

generar –la industria audiovisual en catalán- han interpretado tal posibilidad –en un gesto muy habitual del nacionalismo catalán- como un ataque directo a la cultura en catalán¹⁴.

Esta afectación de los rendimientos a esta finalidad se articula a través de dos fondos: el Fondo para el fomento de la industria audiovisual de Cataluña creado por el art. 24 de la Ley 20/2010, de 7 de julio, del cine –que, en realidad, se subdivide en cinco fondos- y el Fondo para la difusión cultural digital, creado por esta ley “*como mecanismo destinado a financiar políticas públicas que promuevan el acceso de los ciudadanos a contenidos culturales digitales*” (art. 14.1 LIPSCE) a través de “*proyectos o actuaciones que permitan crear contenidos culturales digitales y hacerlos accesibles al público (...)*” (art. 14.2 LIPSCE).

La ley remite para su ordenación detallada a un posterior desarrollo reglamentario de los fondos desde las siguientes premisas:

- a) Serán gestionados por el departamento competente en materia de cultura;
- b) Ha de quedar garantizada la participación de los profesionales del sector audiovisual en el establecimiento de los criterios de otorgamiento de las ayudas;
- c) Se han de establecer un sistema para gestionar los remanentes de cada uno de los fondos, en caso de que existan, y el de reintegro de las ayudas que se libren condicionadas a su devolución en caso de que se obtengan beneficios de explotación;
- d) En cualquier caso cada uno de los fondos debe de beneficiarse de un porcentaje mínimo de la recaudación

¹⁴ “Passola cree que el Gobierno va «contra Cataluña» al plantearse recurrir el impuesto del Adsl”, en *El Mundo* 14/02/2015 (<http://www.elmundo.es/cataluna/2015/02/14/54df2971e2704e007b8b4571.html>)

anual del impuesto en ningún caso inferior al 2%¹⁵ (sic) de la misma; y

- e) El departamento competente en materia de cultura rendirá ante la comisión correspondiente del Parlamento un informe anual en el que se dé cuenta del destino de los fondos, los criterios de otorgamiento de las ayudas aplicados en su gestión y del resultado de las actuaciones realizadas.

Sin lugar a dudas estos fondos son el corazón del impuesto. El objetivo del tributo, que se califica como finalista, no es otro sino el de allegar fondos a la industria audiovisual y digital en catalán, que no catalana. Es bien sabido que, por razones que pueden compartirse o no, la política cultural de la Generalidad de Cataluña únicamente financia proyectos en los que la lengua utilizada en su producción sea el catalán¹⁶. Ciertamente, el modo en el que se ha desplegado el mercado digital ha generado un fallo colosal en la asignación de recursos, de modo que el grueso del pastel se reparte entre las industrias que comercializan el acceso a los contenidos mientras que quienes proveen de contenidos la red se ven desplazados del flujo monetario que en el mercado se generan. No es una mala idea pensar en el instrumento tributario, o en otro tipo de prestaciones patrimoniales públicas, como el cauce adecuado para corregir estos fallos de mercado. Lo que no parece tan claro es que el modo de hacerlo sea a través de un sesgado y sectorial impuesto autonómico que detrae recursos de unos determinados operadores digitales para dedicarlos a unas muy concretas políticas que ni de lejos guardan relación con un criterio equitativo, omnicompreensivo y abierto que abarque a todos y cada uno de los

¹⁵ En la precipitada tramitación parlamentaria de la ley el Grupo popular catalán en el Parlamento de Cataluña en una de las cinco enmiendas que presentó al proyecto de ley –y que en el transcurso de la tramitación retiraría– proponía que cada uno de los fondos obtuviera una proporción mínima del 50%, lo que tenía una cierta lógica. También se podría haber establecido una proporción mínima del 20% o del 30% para cada fondo. Francamente, fijar esta proporción en el 2% resulta un tanto ridículo. Eso y nada es lo mismo.

¹⁶ En el colmo del despropósito se ha llegado a promover y financiar como seña de identidad catalana “el cine porno en catalán”: *Informació Notícies*, 18/10/2013, “S’inaugura la primera web de vídeos porno en català” (<http://www.vilaweb.cat/noticia/4150795/20131018/sinaugura-primera-web-videos-porno-catala.html>).

creadores audiovisuales y culturales que operan en Cataluña, en catalán o no. Siendo así que la sociedad catalana se expresa indistintamente en las dos lenguas oficiales en Cataluña, y que los usuarios de servicios de comunicaciones electrónicas en Cataluña consumen tanto productos audiovisuales como culturales en catalán, en castellano o en otras lenguas, no parece que sea del todo equilibrado que se utilice un instrumento financiero público para detraer recursos de todos en beneficio de sólo unos pocos cercanos a los poderes públicos que gestionan el presupuesto del Departamento de Cultura de la Generalidad de Cataluña¹⁷. El viejo sistema de los derechos de copia privada gestionados por las entidades de gestión de derechos de autor, de iniciativa social y abiertas, era un instrumento financiero bastante más equilibrado a tales efectos.

3.- Constitucionalidad y adecuación al Derecho comunitario del impuesto

A lo largo de los más de treinta años transcurridos desde que las Comunidades autónomas comenzaran a crear impuestos propios¹⁸ son muchos los que han visto la luz: hoy en día el número de todos ellos debe de rondar la centena. Sólo en Cataluña durante el último trimestre del año pasado se aprobaron cinco y en la actualidad se tramita uno

¹⁷ Esta objeción a la estructura del impuesto también fue advertida por el Consejo de Trabajo Económico y Social de Cataluña, en su Dictamen 18/2014 al anteproyecto de ley del impuesto.

¹⁸ Para un estudio del marco normativo y desarrollo de los impuestos propios autonómicos, en los primeros compases del modelo, *vid.* F.J. Adame Martínez, *Tributos propios de las Comunidades autónomas*, Comares, 1996, 716 pp. Más recientemente, una aproximación crítica al particular se puede encontrar en L.M. Alonso González, *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, IEE, 2004, 174 pp. Sobre el conjunto de competencias tributarias de las Comunidades autónomas, más recientemente, se puede consultar J. Ramos Prieto, *El Sistema Tributario en el Estado Autonómico*, Fundación Pública Andaluza Centro de estudios Andaluces, 2012, 517 pp.; J.A. Sánchez Galiana (dir.), . García-Fresneda Gea y D. Casas Aguado (coords.), *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero. Situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014, 735 pp.; y J. Arrieta Martínez de Pisón y J. Zornoza Pérez (dirs.), F.A. Vega Borrego (coord.), *La distribución del poder financiero en España*, Marcial Pons, 2014, 666 pp.

adicional sobre las viviendas desocupadas¹⁹. No le ha faltado oportunidad durante todo este tiempo al Tribunal Constitucional español para producir una rica doctrina sobre la adecuación de muchos de ellos a las prescripciones de nuestra Carta Magna²⁰. A la luz de dicha doctrina hay motivos para pensar que si, como efectivamente ha trascendido en prensa²¹, el Gobierno de la Nación decide interponer recurso de inconstitucionalidad contra este impuesto, nuestra Corte constitucional lo expulse del ordenamiento jurídico. A partir de una evaluación somera de la misma, se tratará de dar alguna referencia sobre la adecuación constitucional de este impuesto y su eventual conflicto con los principios y normas propios del Derecho comunitario, sin ánimo exhaustivo por cuanto no el trabajo se inserta en un volumen sobre cuestiones tributarias relativas a la economía digital, y no sobre los problemas constitucionales y comunitarios propios de sistemas de federalismo fiscal.

3.1.- Doble competencia

Un primer obstáculo con el que puede tropezar este impuesto propio es con el de la delimitación de la competencia del Parlamento de Cataluña para su establecimiento. La doctrina constitucional tiene declarado que

¹⁹ Sobre el derecho a la vivienda y las iniciativas legislativas relativas a la creación de impuestos autonómicos sobre viviendas vacías, *vid.* J. Ponce Solé, “*Siete consideraciones sobre el derecho a la vivienda, la ciudad y las viviendas vacías: podemos hacer más (y mejor)*”, en el blog de la Revista catalana de Dret públic (<http://blocs.gencat.cat/blocs/AppPHP/eapc-rcdp/>). Finalmente aprobado mediante la Ley 14/2015, de 21 de julio (http://portaljuridic.gencat.cat/ca/pjur_ocults/pjur_resultats_fitxa/?action=fitxa&mode=single&documentId=698994&language=ca_ES)

²⁰ Para un estudio completo del particular, puede consultarse lo escrito por el autor en “*Tax Coordination among Regions in Spain – Role of the Courts*”, en M. Lang, P. Pistone, J. Schuch y C. Staringer, *Horizontal Tax Coordination*, IBFD, pp. 201-220, y la bibliografía allí citada. Buena parte de dicha doctrina –hasta su fecha de edición, con reproducción seleccionada de la misma– se puede encontrar, comentada, en C. Checa González, *Los impuestos...* ob. cit. *passim* y en C. J. Borrero Moro, *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la autonomía financiera?*, Col Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, 2004, 395 pp.

²¹ “Cataluña seguirá adelante con el impuesto del Adsl para financiar el cine pese al requerimiento de Hacienda”, en *Europa Press*, 16/02/2015 (<http://www.europapress.es/cultura/noticia-cataluna-seguira-adelante-impuesto-adsl-financiar-cine-pese-requerimiento-hacienda-20150216150427.html>).

para que una Comunidad Autónoma pueda establecer un tributo debe estar dotada de una doble competencia al respecto. En primer lugar, que lo haga en el ejercicio de las competencias tributarias que al respecto tenga reconocidas para crear tributos y en el marco de los límites que al respecto se establecen. En segundo lugar que tenga competencia sobre la ordenación de las realidades jurídicas y materiales sobre las que el tributo incide.

Pues bien, en línea de principio –y sin perjuicio de las observaciones que al respecto se formularán a lo largo de este epígrafe- la Comunidad Autónoma catalana tiene competencia estatutaria para establecer sus propios impuestos (art. 203 EC) en el marco de lo previsto al respecto en el art. 156 Ce y en los arts. 6 y 9 de la LOFCA.

Más dudoso es el reconocimiento de su título competencial en cuanto al objeto propio del impuesto, “*la disponibilidad del servicio de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, mediante la contratación con un operador de servicios*” (art. 3.1 LIPSCE). Ciertamente, se podría argüir, en relación con el carácter finalista del impuesto, que la Generalidad tiene competencia estatutaria en lo relativo al fomento del catalán (art. 50.1 EC) o en lo relativo a los medios de comunicación social y servicios de contenido audiovisual (art. 146 EC) y de consumo (art. 123 EC). Pero no es menos cierto que la Constitución reserva al Estado la competencia exclusiva en lo relativo al “*régimen general de comunicaciones (...) y telecomunicaciones*” (art. 149.1.22ª Ce). Y no se puede negar que lo que se está estableciendo es un impuesto, su propia denominación lo explicita, sobre “*la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas*” (el subrayado es mío). De lo que puede muy bien inferirse que el Parlamento de Cataluña ha entrado a regular con este impuesto una materia, los servicios de comunicaciones –donde la ley no distingue no puede hacerlo el intérprete- sobre los que no tiene competencia estatutaria.

3.2.- Territorialidad

Un segundo frente de dificultades con el que se puede encontrar el impuesto es el derivado de otro principio que con toda claridad rige el ejercicio de competencias tributarias autonómicas. Las Comunidades

Autónomas no pueden establecer tributos fuera de su ámbito territorial específico: “No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora” art. 9 b) LOFCA.

Pues bien, en cuanto al primer criterio de sujeción que determina la exigencia del impuesto las contradicciones al respecto no existen, por cuanto su ámbito material se limita con claridad al territorio catalán, desde el momento en que sólo resultan sujetos a imposición los contratos de telefonía fija suscritos respecto de inmuebles radicados en Cataluña.

La cuestión no es tan nítida cuando se examina el segundo criterio de sujeción relativo a la disponibilidad del acceso a los servicios de comunicaciones electrónicas a través de dispositivos móviles. Y es que en este caso el criterio de sujeción establecido por la ley es la residencia habitual en Cataluña o el domicilio fiscal en dicha Comunidad Autónoma de una de las partes de la relación contractual, el usuario del servicio. Pero, ciertamente, siendo el hecho imponible del impuesto la disponibilidad del servicio de acceso a las redes de comunicaciones electrónicas, cuando éste se realiza desde un dispositivo móvil en ciertos casos, al menos, se realizará desde fuera de la Comunidad Autónoma catalana, con lo que se estarán sujetando a gravamen “hechos (...) realizados fuera de la Comunidad Autónoma impositora” (art. 9 LOFCA).

3.3.- No interferencia

Un tercer principio asentado en lo relativo a la distribución constitucional de competencias tributarias es el de no interferencia, que se puede formular como la proscripción de que las Comunidades Autónomas establezcan tributos que supongan un obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, y capitales, en lo relativo a las libertades de establecimiento y de prestación de servicios. Ciertamente, la doctrina constitucional española ha venido siendo muy restrictiva en lo que a la interpretación de esta limitación se refiere, por cuanto, no cabe duda, sea cual sea el ejercicio que una Comunidad Autónoma realice de sus competencias tributarias, en sentido lato, el

establecimiento de un impuesto siempre se podría considerar como un obstáculo a la libertades fundamentales de circulación. De modo que se ha venido interpretando que este principio tan solo vendría vulnerado cuando la medida tributaria estuviera directamente encaminada a entorpecer el ejercicio de estas libertades, lo que en este caso es difícilmente defendible.

De todos modos, la proscripción del derecho de reembolso respeto de los contratistas radicados en Cataluña, podría llevar a entender que la empresa se resarza del coste del impuesto catalán incrementando los precios de los servicios cobrados a otros usuarios no radicados en el territorio catalán, produciéndose una suerte de explotación fiscal de otras Comunidades Autónomas por parte de la catalana. Es una argumentación ésta, con todo, de compleja defensa.

Cosa distinta es que tal cosa fuese igualmente evidente para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y que –en relación a lo expresado al hilo del establecimiento de la exención por cuanto a los operadores vinculados a Administraciones públicas- no se pudiera considerar por dicho Tribunal que la no exigencia del impuesto en los casos referidos pudiera constituir una ayuda de Estado contraria a las disposiciones comunitarias en la materia.

3.4.- Proscripción de la doble imposición

Una vez establecido el marco legal y constitucional regulador de la potestad legislativa de las CCAA, hay que examinar las implicaciones que de ella se derivan. Por ello, y como establece el art. 6 LOFCA en sus apartados segundo y tercero, se prohíbe que sobre un hecho imponible ya gravado por un impuesto estatal o municipal recaiga un impuesto autonómico.

El desarrollo de la doctrina constitucional sobre este particular ha sido prolija, profusa y confusa, hasta determinar una modificación del art. 6.3 LOFCA, en su última reforma de 2009, para abandonar

definitivamente el uso de la sedicente expresión “materia imponible” por la más transparente de “hecho imponible”²².

Un primer ámbito de colisión con los hechos imposables sujetos a gravamen por el Estado vendría dado por su solapamiento con el IVA, en tanto que impuesto que sujeta a gravamen la prestación de servicios. De entrarse en conflicto con dicho impuesto, su carácter armonizado expandiría los problemas de adecuación formal del tributo en cuestión desde el Derecho constitucional español al Derecho comunitario europeo. Y es esto, de forma palmaria, lo que explica la extravagante formulación que del hecho imponible y de los sujetos pasivos del impuesto se ha llevado a cabo. En realidad, lo que se pretende sujetar a gravamen es la prestación de un servicio –el de acceso a las comunicaciones electrónicas- pero no se podía hacer de forma directa, por cuanto se entraría en flagrante conflicto con uno de los hechos imposables del IVA, que es, precisamente, la prestación de servicios. Por eso se ha circunvalado el obstáculo legal mediante un sinuoso artificio conceptual que es el de sujetar a gravamen “*la disponibilidad del servicio (...) mediante la contratación con un operador*”. Y por eso, entre otras razones, se ha proscrito la repercusión del gravamen. De ahí, por último, la forzada estructura subjetiva del impuesto disponiendo que el contribuyente, quien realiza el hecho imponible y expresa la capacidad económica sujeta a gravamen, sea sustituido –sin posibilidad de reembolso- por un tercero, que es quien le provee el servicio y sobre quien, en realidad, se quería incidir.

No acaban aquí, con todo, los problemas de solapamiento del impuesto con otros ya establecidos por el Estado. Uno de los pocos impuestos de calado –junto con el que grava la renta de los no residentes- no cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas de régimen común en ninguno de los niveles –normativo, aplicativo y de rendimiento- a los que se puede extender la cesión de competencias tributarias es el Impuesto de Sociedades. Su hecho imponible está constituido por *la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo* (art. 4 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre por la que se

²² Para un estudio detenido de esta particular cuestión vid. C. J. Borrego Moro, *El reparto de la materia imponible entre la Hacienda Autonómica y Local*, Tirant Lo Blanch, 2008, 188 pp.

regula el Impuesto sobre Sociedades). Pues bien, desde el momento en el que este impuesto se integra en la función de costes de las compañías proveedoras de los servicios sin posibilidad alguna de traslación jurídica o económica del mismo, es bastante obvio que el objeto imponible del impuesto no es otro sino la cifra de negocios de estas sociedades. Cuando las empresas sujetas a gravamen en calidad de sustitutas del impuesto –sin derecho al reembolso, no se olvide– calculen su margen de beneficio deberán de deducir del mismo, como un coste no recuperable, la deuda tributaria derivada de la aplicación de este impuesto autonómico. Luego parece indubitable que el impuesto viene a incidir sobre el beneficio de estas empresas de forma directa entrando en abierta colisión con el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades. Salvo que cambiase de opinión, así lo advirtió el Tribunal Constitucional en su sentencia 289/2000 al declarar inconstitucional un impuesto establecido por las Islas Baleares sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente cuya deuda tributaria se construía a partir de la cifra de negocios de los sujetos titulares de dichas instalaciones. No se aprecian razones para pensar que en este caso el Tribunal Constitucional pudiera apartarse de dicha doctrina.

Por si lo anterior no fuera suficientemente claro, sin que se le pueda atribuir la caracterización de tributo, sino de prestación patrimonial de Derecho público, lo cierto y verdad es que ya existe en España una exacción parafiscal con una estructura muy similar –aunque más simple– a la de este impuesto. Y es que en virtud de lo establecido al respecto mediante la Ley 8/2009, de 28 de agosto, los operadores de telecomunicaciones deben de realizar una aportación preceptiva a unos fondos destinados a financiar el fomento de la industria audiovisual y el de la Corporación de Radio y Televisión española. El solapamiento es, pues, más que patente.

No cabe descartar, por último, que se pudiera encontrar tacha de inconstitucionalidad por invadirse el hecho imponible del Impuesto local sobre Actividades Económicas, por cuanto a este respecto la doctrina constitucional ha sido más titubeante y resulta más impredecible. En supuestos parecidos últimamente ha querido ver colisión en el Impuesto manchego sobre residuos nucleares y no advertirla en otro, muy semejante, vigente en la Comunidad de

Andalucía²³. Si hubiera que apostar, con todo, al respecto, habría que decantarse por aventurar que el Tribunal Constitucional no advertiría incompatibilidad del impuesto catalán con el IAE local.

Conclusiones

Parece bastante evidente que en el mercado digital se advierte un fallo considerable en la asignación de recursos financieros. Mientras que los proveedores de contenidos, quienes mayor valor añadido incorporan a la red, se encuentran con enormes dificultades para conseguir una retribución razonable de su labor creativa, las compañías que comercializan el acceso a las redes de comunicación electrónica a través de dispositivos fijos o móviles cobran a los usuarios contraprestaciones más que elevadas.

Esta distorsión podría paliarse mediante instrumentos financieros públicos de diverso orden. En su momento estuvo vigente en España una prestación patrimonial de Derecho público –conocida como canon de copia privada, hoy en día derogada– en cuya virtud quienes comercializaban dispositivos que eventualmente se pudieran usar para reproducir obras protegidas por derechos de propiedad intelectual sin permiso de su autor debían de abonar a las entidades gestoras de estos derechos un canon cuya recaudación se distribuía por estas entidades entre sus asociados de conformidad con lo establecido en sus respectivos reglamentos.

Con este mismo objetivo el Parlamento catalán ha aprobado recientemente un impuesto propio de la Comunidad Autónoma catalana sobre la disponibilidad de servicios de acceso a las redes de comunicación electrónica, con el objetivo de financiar con cargo al mismo las políticas del Gobierno catalán en lo relativo a las producciones audiovisuales y digitales en catalán.

²³ Vid al respecto G. Patón García, “La inconstitucionalidad del Impuesto castellanomanchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 31 de octubre”, en *Quincena Fiscal*, 17, 2013.

Con una más que deficiente técnica legislativa, se incide mediante dicho impuesto en la cifra de negocios de las compañías proveedoras de tales servicios, a quienes se constituye en sustitutas de todas las obligaciones materiales y formales derivadas del tributo, sin derecho a reembolso en cabeza del contribuyente, el usuario que dispone del servicio.

El impuesto, por otra parte, colisiona abiertamente con las disposiciones constitucionales españolas en lo relativo a la ordenación del ejercicio de competencias tributarias por las Comunidades Autónomas. Anunciado por el Gobierno de la Nación un recurso de inconstitucionalidad en este sentido, si finalmente se interpone lo más probable es que la Corte constitucional lo expulse del ordenamiento jurídico. En especial, por colisionar de forma palmaria con el Impuesto sobre Sociedades, al gravar de forma efectiva la cifra de negocios de las sociedades operadoras de servicios de comunicaciones electrónicas.

Ciertamente, el intento del Gobierno catalán de resolver lo que constituye un fallo de mercado bastante palmario resulte fallido por una apreciable carencia de técnica legislativa en su formulación. No obstante lo cual, el problema que ha tratado de atajar pervive. En el mercado digital quien hace el negocio es quien facilita el acceso a la red, mientras que quien provee los contenidos –quien más valor añadido aporta- tropieza con más que notables dificultades para lograr de quien accede a los mismos una retribución razonable. El Derecho financiero, sin duda, podría instrumentar cauces adecuados para paliar esta disfunción e introducir una mayor racionalidad en la distribución de los recursos financieros que genera el mercado digital.