



JORGE SÁNCHEZ VICENTE, Secretario del Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, en uso de las competencias que le otorga el artículo 40 del Reglamento de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, aprobado por Real Decreto 1994/1996, de 6 de septiembre,

CERTIFICA

Que en la Sesión número 36/11 del Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, celebrada el día 3 de noviembre de 2011, se ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Por el cual se aprueba la

Resolución por la que se acuerda la emisión de una liquidación complementaria de la aportación a ingresar por la entidad Vodafone España, S.A.U. en el ejercicio 2010, establecida en el artículo 5 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española, dándose por terminado el procedimiento de verificación de datos incoado a dicha entidad (AD 2011/846).

I ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Presentación de la autoliquidación.

Con fecha 28 de febrero de 2011 la entidad Vodafone España, S.A.U. (en adelante, Vodafone) presentó en el Registro telemático de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, como sujeto obligado al pago de la aportación prevista en el artículo 5 de la Ley 8/2009 de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española (en adelante, Ley de Financiación CRTVE), copia del documento de autoliquidación formulada por Vodafone respecto a la aportación anual a realizar por dicha compañía, en el ejercicio 2010, en su condición de operadora de comunicaciones electrónicas de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma (modelo "A1").

Una vez consultados los registros de esta Comisión se ha podido comprobar que el importe de la referida autoliquidación fue ingresado, asimismo, el 28 de febrero de 2011.

SEGUNDO.- Inicio del procedimiento y requerimiento de información.

Habiéndose observado discrepancias entre los datos declarados por Vodafone como ingresos brutos de explotación del ejercicio 2010, en el documento de autoliquidación, con el importe de los ingresos brutos de explotación del mismo ejercicio presentados por dicha entidad ante esta Comisión a los efectos del Informe anual al que se refiere el artículo 48.11 de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (en adelante, LGTel), se procedió a iniciar el procedimiento de verificación de datos establecido en el artículo 131 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT).



El citado procedimiento de verificación de datos se inició mediante un requerimiento notificado a la representación legal de Vodafone en fecha 4 de abril de 2011, conforme a lo establecido por el artículo 132.1 de la LGT.

Mediante la referida comunicación se requirió a Vodafone para que aportase la siguiente información: **(i)** copia de las Cuentas Anuales del ejercicio 2010 formuladas por Vodafone, de conformidad con el artículo 253 y ss. del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, Ley de Sociedades de Capital); y, asimismo, **(ii)** Vodafone debía aclarar y justificar las cantidades incluidas y excluidas de la base declarada a los efectos del cálculo de la autoliquidación formulada y, si las hubiera, que expliquen las divergencias respecto a dicha base imponible y las cantidades que constan en sus Cuentas Anuales formuladas.

TERCERO.- Contestación de Vodafone al requerimiento de información practicado.

Con fecha 19 de abril de 2011 tuvo entrada en el Registro de esta Comisión un escrito de D^a María Luisa Belda Cuesta, en nombre y representación de Vodafone, por el que da contestación al requerimiento de información citado en el antecedente de hecho anterior.

CUARTO.- Notificación de la propuesta de resolución y trámite de audiencia.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 155.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, Reglamento de Gestión e Inspección), esta Comisión notificó a Vodafone la propuesta de resolución del expediente, mediante escrito con acuse de recibo electrónico de 29 de julio de 2011, por el que se proponía la emisión de una liquidación provisional complementaria de la aportación a realizar por dicha entidad en ejercicio 2010 (por el importe de **[CONFIDENCIAL]**) y, asimismo, la apertura del trámite de audiencia previo a la resolución definitiva del mismo para que, en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación, Vodafone presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios.

QUINTO.- Alegaciones al trámite de audiencia.

Con fecha 17 de agosto de 2011, tiene entrada en el Registro telemático de esta Comisión escrito de Vodafone por el que efectúa una serie de alegaciones a la propuesta de resolución a la que hemos hecho referencia en el antecedente de hecho anterior.

Según Vodafone, es cierto que ha excluido determinados ingresos en su liquidación pero “muy al contrario de lo que señala la propuesta de Resolución, esta exclusión se ha realizado conforme a la legislación aplicable, al amparo de la misma y ha sido debidamente justificada por mi representada. Los ingresos excluidos, no son ingresos brutos de explotación derivados de la actividad de Vodafone como prestador del servicio telefónico disponible al público (fijo y móvil) y proveedor de acceso a Internet que es lo que determina la condición d sujeto obligado al pago de la aportación”.

Por otro lado, a juicio de Vodafone, el Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, por el que se desarrolla la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de Financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española (en adelante, Reglamento de Financiación CRTVE), tuvo que precisar los conceptos a incluir en la base de cálculo de la aportación tanto para los operadores de comunicaciones electrónicas como para los prestadores del servicio de televisión ya que en ambos casos la Ley se remitía, únicamente, a los “ingresos brutos de explotación”.



En opinión de Vodafone, *“tanto en uno como en otro caso, el Reglamento precisa que la base de cálculo ha de ser los ingresos que perciben por la prestación de los servicios que les definen como sujetos obligados”*.

En consecuencia, según entiende Vodafone, deberían excluirse de la base imponible de la aportación de los operadores de telecomunicaciones los ingresos que no están directamente relacionados con la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas, *“tales como ingresos financieros, rendimientos de inmuebles (enajenaciones etc.), trabajos realizados para el inmovilizado, pagos inter-company (Ingresos derivados de Empresas del Grupo), etc.*

Asimismo, debiendo declararse todos los ingresos por servicios minoristas obtenidos durante el ejercicio del devengo, por los citados sujetos obligados, Vodafone considera que deberían excluirse, consecuentemente, *“tanto los ingresos por servicios mayoristas como aquellos ingresos que no se corresponden con la prestación de los servicios minoristas previstos en el artículo 5.3 de la Ley 8/2009”*. En relación con lo anterior, el operador alega que, *“En relación con este punto, y por la importancia económica del mismo, Vodafone desea señalar que ha excluido en su autoliquidación los ingresos derivados de la compraventa y alquiler de terminales”*.

Según entiende la citada entidad, *“es indiscutible que la compraventa y la prestación de servicios son dos negocios de naturaleza jurídica diferente. También es indiscutible que la Ley y su Reglamento de desarrollo únicamente incluyen en la base de cálculo los ingresos percibidos por la prestación de servicios minoristas. Consecuentemente, la aplicación literal estricta de la normativa de referencia impone la exclusión de los ingresos derivados de la venta de terminales (al ser una compraventa) y del alquiler de terminales (al ser un arrendamiento de cosa –el equipo- y no un arrendamiento de servicios)”*.

A continuación, Vodafone señala que el Reglamento de Financiación CRTVE no sólo habría aclarado y precisado que se excluirían de la base imponible de la aportaciones los ingresos minoristas audiovisuales (*“puesto que estos ingresos ya contribuyen a través de la aportación prevista en el artículo 6 de la Ley”*) sino que, además, habría realizado una *“Exclusión de algunos ingresos que, aunque forman parte de los ingresos de explotación, no tienen ninguna vinculación con las actividades de comunicaciones electrónicas cuyo desarrollo supone el devengo del hecho imponible (telefonía fija, móvil y acceso a Internet). La Ley también excluye estos ingresos, si bien no es hasta el Real Decreto que se recoge esta exclusión en el literal de la normativa”*.

Así, en opinión de la operadora, siendo sujetos obligados *“los operadores que figuran inscritos en el Registro de Operadores de la CMT y que prestan servicios de telefonía fija, de telefonía móvil y de acceso a Internet. Lógicamente sólo los ingresos correspondientes a las actividades sujetas a notificación administrativa pueden ser la base de cálculo de la aportación”* toda vez que (i) son sólo éstas actividades las que de acuerdo con la Ley de financiación se benefician de la supresión de la publicidad en RTVE, (ii) tratándose de actividades no reguladas que, por tanto, prestan entidades no inscritas en el Registro de Operadores, la inclusión de sus ingresos en la base de cálculo conculcaría el principio de no discriminación y, finalmente, de otra manera se estaría imponiendo un gravamen a los operadores de comunicaciones electrónicas por el hecho de ser operadores sobre actividades que desarrollan al margen de su naturaleza de operador, lo que resulta contrario a la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 7 de marzo de 2002 relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas.



A los anteriores antecedentes de hecho les son de aplicación los siguientes

II FUNDAMENTOS DE DERECHO

II.1 FUNDAMENTOS JURÍDICOS PROCEDIMENTALES.

PRIMERO.- Objeto del procedimiento.

El presente procedimiento tiene por objeto la realización de una verificación de datos respecto a la autoliquidación presentada por la entidad Vodafone, correspondiente a la aportación a realizar por dicha operadora en el ejercicio 2010, establecida en el artículo 5 de la Ley de financiación CRTVE, al haberse detectado discrepancias entre los datos de los que disponía con anterioridad esta Comisión al respecto por haber sido aportados por Vodafone a efectos del Informe Anual y los declarados por ésta en su autoliquidación; todo ello al amparo de los artículos 131 y siguientes de la LGT.

SEGUNDO.- Habilitación competencial.

La Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (en adelante, LGTel) establece en su artículo 48.3, en su redacción dada por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, que “[L]a Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones tendrá por objeto el establecimiento y supervisión de las obligaciones específicas que hayan de cumplir los operadores en los mercados de telecomunicaciones y el fomento de la competencia en los mercados de los servicios audiovisuales, conforme a lo previsto por su normativa reguladora y en el apartado 1 del artículo 10 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía sostenible, la resolución de los conflictos entre los operadores y, en su caso, el ejercicio como órgano arbitral de las controversias entre los mismos.”. Para el cumplimiento de su objeto, el artículo 48.3 m) de la LGTel atribuye a esta Comisión “Cualesquiera otras que legal o reglamentariamente se le atribuyan o que le encomienden el Gobierno o el Ministerio Industria, Turismo y Comercio.”.

Tanto la Ley de Financiación CRTVE como el Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, por el que se desarrolla dicha Ley, atribuyen a esta Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones la gestión, liquidación, inspección y recaudación de las aportaciones a las que se refieren los artículos 5 y 6 de la citada Ley de Financiación CRTVE. En ese sentido, según lo señalado por el artículo 117.f) de la LGT, la gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a, entre otros, “La realización de actuaciones de verificación de datos” en los supuestos previstos por en el artículo 131 de la LGT.

Sobre la base de la anterior habilitación competencial y conforme a los antecedentes expuestos, esta Comisión es competente para dictar la presente Resolución.

TERCERO.- Sobre el procedimiento de verificación de datos.

Con carácter previo, cabe señalar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley de Financiación CRTVE, la aportación establecida en dicho artículo se regirá por lo dispuesto en la citada Ley de Financiación y, en lo no previsto por ella, por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, por la Ley General Tributaria y por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas. Así las cosas y habida cuenta de que ni la Ley de Financiación CRTVE ni la Ley de Tasas y Precios Públicos establecen reglas específicas para el procedimiento de verificación de datos, resultan de aplicación al presente procedimiento las previsiones establecidas al respecto en la LGT y su normativa de desarrollo.



El artículo 115.1 LGT otorga a la Administración tributaria la potestad para *“comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto”*.

En ese sentido, el artículo 131 de la LGT dispone que la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos, entre otros, en los siguientes supuestos: *“b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria”* y, por otro lado, *“d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas”*.

Por su parte, el siguiente artículo 132 de la LGT establece que dicho procedimiento se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

De los preceptos citados, se desprende que las actuaciones de verificación de datos tienen por objeto la aclaración o justificación de las discrepancias observadas en las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario o de los datos relativos a dichas declaraciones o autoliquidaciones, tal y como sucede en el presente supuesto. Cabe señalar, asimismo, que los procedimientos de comprobación tributaria tienen como finalidad última determinar la cuantía de la deuda tributaria que resulte de la aplicación de las normas reguladoras del tributo al supuesto concreto que se está examinando para proceder a su exigencia y recaudación.

II.2 FUNDAMENTOS JURÍDICOS MATERIALES.

PRIMERO.- Sobre la base imponible y liquidable de la aportación a realizar por operadores de comunicaciones electrónicas.

Con fecha 28 de agosto de 2009 se aprobó la Ley 8/2009, de Financiación de Radio y Televisión Española. La finalidad de esta Ley era la de introducir un sistema nuevo de financiación para la Corporación de Radio y Televisión Española (en adelante, Corporación RTVE), renunciando a los ingresos derivados de la publicidad, basado, entre otros recursos que se establecen por su artículo 2, por las aportaciones que deben realizar los operadores de comunicaciones electrónicas y operadores de televisión de ámbito estatal o superior al de una Comunidad Autónoma.

En ese sentido, la referida Ley de Financiación CRTVE concreta, en sus artículos 5 y 6, los requisitos y condiciones, así como los elementos tributarios configuradores de la aportación anual que deben realizar los operadores de comunicaciones electrónicas y las televisiones privadas, ambos de ámbito estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, encargando la gestión, liquidación, inspección y recaudación de la citada aportación a esta Comisión.

Así, de conformidad con lo establecido por el apartado 1º del artículo 5 de la Ley de Financiación CRTVE, los operadores de telecomunicaciones de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma deberán efectuar una aportación anual que deberá calcularse ***“sobre los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente, excluidos los obtenidos en el mercado de referencia al por mayor”***.



Según el citado artículo, la finalidad de la esta aportación no es otra que la de contribuir a la financiación de la Corporación RTVE en atención al impacto positivo para el sector de las telecomunicaciones que se deriva de la nueva regulación del sector televisivo y audiovisual y, en especial, por la ampliación de los servicios de banda ancha fija y móvil, así como la supresión de la publicidad y la renuncia a contenidos de pago o acceso condicional de la Corporación RTVE.

El apartado 4º del mismo artículo 5 de la Ley de Financiación CRTVE, después de establecer el tipo de gravamen aplicable, insiste en determinar que el elemento objetivo o base imponible de la aportación a realizar por los operadores de telecomunicaciones serán sus **“ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente, excluidos los obtenidos en el mercado de referencia al por mayor”**.

Asimismo, a efectos de precisar la base imponible de la mencionada aportación, ha de observarse lo señalado por el artículo 4.2 del Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, por el que se desarrolla la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de Financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española (en adelante, Reglamento de Financiación CRTVE) que, en desarrollo de los preceptos citados, establece lo siguiente:

“2. La aportación anual del 0,9 por cien establecida en la Ley se calculará sobre los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente, excluidos los obtenidos en el mercado de referencia al por mayor. (...)

Se consideran ingresos brutos de explotación los percibidos por las empresas por todos sus servicios minoristas no audiovisuales”.

Vodafone es un operador de comunicaciones electrónicas de ámbito estatal o superior al de una comunidad autónoma inscrita en el Registro de Operadores cuya llevanza corresponde a esta Comisión y, como tal, está obligada a realizar aportaciones de un 0,9% de sus ingresos brutos de explotación facturados cada ejercicio para la financiación de la CRTVE, tal y como prevén los artículos 5 de la Ley de Financiación de la CRTVE y 4 de su Real Decreto de desarrollo:

“3. Resultarán obligados al pago de la aportación los operadores de servicios de telecomunicaciones que figuren inscritos en el Registro de Operadores de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones en alguno de los servicios o ámbitos siguientes, siempre que tengan un ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma y exceptuando aquellos que no presten ningún servicio audiovisual ni cualquier otro servicio que incluya ningún tipo de publicidad:

- a. Servicio telefónico fijo.*
- b. Servicio telefónico móvil.*
- c. Proveedor de acceso a internet.*

De las anteriores definiciones contenidas tanto en la Ley de Financiación CRTVE como en el Reglamento de Financiación CRTVE, se desprende, por una parte, que la base liquidable de la aportación a realizar por los operadores de telecomunicaciones, sobre la que deberá aplicarse el porcentaje del 0,9% de tipo de gravamen, se obtendrá descontando de los **“ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente”** a los que se refiere el artículo 5.4 de la Ley de Financiación CRTVE, **(i)** aquellos ingresos obtenidos por los operadores en el mercado de referencia al por mayor y, por otro lado, **(ii)** los ingresos derivados por la prestación de sus servicios audiovisuales, en tanto **“Se consideran ingresos brutos de explotación los percibidos por las empresas por todos sus servicios minoristas no audiovisuales”**.



Esta última precisión, recogida en el Reglamento de Financiación CRTVE, resulta del todo coherente (y lógica) con la configuración legal de las aportaciones creadas por dicha Ley, toda vez que los ingresos obtenidos por los operadores de telecomunicaciones por la prestación de sus servicios audiovisuales forman parte de la base imponible de la aportación establecida en el artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE (aportación a realizar por las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión), por lo que deben declararse por éstos a los efectos del cálculo de dicha aportación en caso concurriese, en un mismo operador, la doble condición de sujeto obligado.

Por lo tanto, no cabe entender que el Reglamento de financiación de RTVE limita los ingresos brutos a cuantificar para determinar la base imponible, sino que aclara aquéllos ya determinados por la propia Ley que desarrolla.

De los anteriores preceptos se desprende, asimismo, que la base imponible de la aportación anual de los operadores de telecomunicaciones no permite excluir ningún otro concepto que los antes señalados, por lo que, según los anteriores artículos, a los efectos del cálculo de esta aportación, se deberán computar todos los ingresos brutos de explotación obtenidos por los operadores de telecomunicaciones a razón de su actividad desarrollada *“facturados en el año correspondiente.”*

A este respecto, conviene recordar que el artículo 54 de la Ley General Tributaria define a la base liquidable como aquella ***“magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley”***, definición que, puesta en relación con el principio de reserva de Ley¹ recogido en el artículo 8 de la Ley General Tributaria, debe interpretarse en el sentido de que los sujetos pasivos no pueden aplicar a sus obligaciones tributarias *“exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, y demás beneficios o incentivos fiscales”* no recogidos por la Ley de creación del tributo, por lo que la formalización de la base imponible, distinta a la prevista por la Ley, queda vedada a la voluntad de los particulares.

Asimismo, cabe señalar que, de conformidad con el mencionado principio de reserva de Ley, el establecimiento de todos los elementos esenciales integrantes de las aportaciones creadas por la Ley de Financiación CRTVE le corresponde a la citada Ley o a otra Ley posterior que expresamente la modifique a esos efectos. En ningún caso (salvo una delegación reglamentaria expresa que no podrá en ningún caso ir en contra de lo estipulado en la Ley de creación) una disposición de rango reglamentario puede crear o modificar un elemento esencial de estas aportaciones en contra de lo establecido en la Ley de creación de la aportación.

En ese sentido, resulta evidente que la vigente Ley de Financiación CRTVE contiene todos y cada uno de los criterios de cuantificación de la aportación establecida en su artículo 5, conforme a los cuales deben ser presentados los pagos a cuenta y las autoliquidaciones, por lo que no procede declarar ingresos distintos a los previstos por el referido artículo que establece, claramente, que la aportación deberá ser *“calculada sobre los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente”*, sin excluir ningún concepto distinto a los previstos por la propia Ley, (esto es, según se ha hecho ya referencia, los ingresos mayoristas de los sujetos pasivos y, por coherencia con la Ley, sus ingresos minoristas audiovisuales, por las razones antes expuestas).

¹ El mencionado principio establece que ***“se regularán en todo caso por Ley la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía; el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, y demás beneficios o incentivos fiscales.”***



SEGUNDO.- Sobre la interpretación de Vodafone en cuanto a los ingresos a declarar a los efectos de cálculo de la aportación.

En contraposición con lo establecido en el Fundamento de Derecho anterior, la interesada entiende que, de las definiciones de la base imponible contenidas tanto en la Ley de Financiación CRTVE, como en su Reglamento de desarrollo, el Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, los ingresos brutos de explotación que se deben tener en cuenta para calcular la aportación de los operadores de comunicaciones electrónicas son, única y exclusivamente, aquellos ingresos que dichas entidades han facturado en el año correspondiente por la prestación de sus servicios (a) de telefonía fija, (b) móvil y/o como (c) proveedores de acceso a internet.

En efecto, según la interpretación de Vodafone, siendo sujetos obligados al pago de la aportación los operadores de servicios de telecomunicaciones de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma que figuren inscritos en el Registro que gestiona esta Comisión en alguno de los citados servicios, únicamente deberían formar parte de la base imponible de la aportación *“los ingresos que perciben por la prestación de los servicios que les definen como sujetos obligados”* esto es, aquellos ingresos que los operadores perciben por la prestación del servicio telefónico disponible al público (fijo y móvil) y proveedor de acceso a Internet.

En línea con la citada interpretación, la operadora concluye que quedan excluidos de la base imponible, a efectos de calcular la aportación, cualquier otro ingreso que no se haya obtenido de los mencionados servicios de comunicaciones electrónicas.

Con carácter previo, cabe señalar que, tal y como tiene establecido el artículo 3 del Código Civil, aplicable en materia tributaria por remisión del artículo 12.1 de la LGT, *“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”*.

Es cierto que, tal y como ha declarado el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 17 marzo del 2011, (RJ 2011\2186), *“obvio es que la interpretación de una norma jurídica no debe hacerse sirviéndose únicamente de elementos gramaticales o acepción rigurosa de las palabras, sino atendiendo a aquellos otros medios lógicos, sistemáticos e históricos que tradicionalmente vienen siendo reconocidos y manejados como instrumentos de la tarea exegética de las normas de Derecho (...) siendo, por tanto, inaceptable una interpretación literalista que conduzca a una solución opuesta al sistema o institución en que la norma está encajada (...)”* no obstante, en el presente supuesto, resulta evidente que, mediante esta alegación, TESAU realiza una forzada e interesada interpretación del artículo 5.3 de la Ley de Financiación CRTVE al relacionar lo previsto por dicho precepto, respecto a la determinación del sujeto pasivo de la aportación, con lo que debe entenderse como la base imponible de la misma, con el único objeto de obtener una deducción en dicha base imponible no prevista por la Ley.

Frente a esta argumentación, basta remitirse a lo establecido en el mismo precepto argumentado por Vodafone cuando indica que: **“Resultarán obligados al pago de la aportación los operadores de servicios de telecomunicaciones que figuren inscritos en el Registro de Operadores de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones en alguno de los servicios o ámbitos siguientes, siempre que tengan un ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma y exceptuando aquellos que no presten ningún servicio audiovisual ni cualquier otro servicio que incluya ningún tipo de publicidad:**

- a. Servicio telefónico fijo.
- b. Servicio telefónico móvil.
- c. Proveedor de acceso a internet”.



Contrariamente a lo que alega Vodafone, del artículo antes citado no se desprende que los sujetos obligados únicamente deban declarar, a los efectos del cálculo de la aportación, sus ingresos brutos de explotación derivados de la prestación de sus servicios telefónicos fijos, móviles o como proveedor de acceso a internet, sino que dicho artículo se refiere, precisamente, según el sentido propio de sus palabras, a que serán **sujetos obligados** al pago de la aportación los operadores de telecomunicaciones de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma que figuren inscritos en el Registro de Operadores que gestiona esta Comisión en alguno de esos servicios o ámbitos.

Fácilmente puede comprenderse que esta última condición de sujeto pasivo no se refiere a los ingresos que éstos deben declarar a los efectos del cálculo de la aportación ni, mucho menos, aquellos que el sujeto obligado puede descontar de sus declaraciones tributarias que, por otra parte, están legalmente previstas en la Ley de financiación sin mayores adjetivaciones.

Conviene recordar que la Ley General Tributaria reserva a la Ley la determinación de ambos elementos tributarios [artículo 8, apartados a) y c)], configurándolos como elementos independientes del tributo. Así, por un lado, según el artículo 36 de la LGT, *“Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. (...)”* mientras que la base imponible se define como *“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”*, dentro del capítulo reservado para los *“elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta”* (artículos 40 y ss de la LGT).

En el presente supuesto, es el artículo 5 de la Ley de financiación de RTVE el que configura y diferencia, claramente, ambos elementos esenciales de la aportación a realizar por operadores de telecomunicaciones; así, en su apartado 3, delimita perfectamente quiénes son los sujetos pasivos de esta aportación: *“los operadores de servicios de telecomunicaciones que figuren inscritos en el Registro de Operadores de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones en alguno de los servicios o ámbitos siguientes, siempre que tengan un ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma y exceptuando aquellos que no presten ningún servicio audiovisual ni cualquier otro servicio que incluya ningún tipo de publicidad: a. Servicio telefónico fijo. b. Servicio telefónico móvil. c. Proveedor de acceso a internet”*.

Por otro lado, el apartado 1 del referido artículo 5 establece el elemento objetivo como el elemento que el legislador ha sometido a la aportación, esto es, *“los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente, excluidos los obtenidos en el mercado de referencia al por mayor”*.

Así las cosas, la Ley de financiación CRTVE no ofrece lugar a dudas cuando establece la forma de calcular la base imponible de la aportación a realizar por los operadores de telecomunicaciones de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma. En efecto, teniendo en cuenta que *“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”*, según el artículo 3 del Código Civil, citado anteriormente, resulta determinante a estos efectos lo establecido por el artículo 5.1 de la Ley de financiación RTVE cuando establece que la base imponible estará integrada por *“los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente, excluidos los obtenidos en el mercado de referencia al por mayor”*; es decir, el citado artículo incluye todos los ingresos brutos de explotación de los sujetos pasivos de esta aportación.



Sólo cuando el legislador ha deseado excluir específicamente algún concepto de la base de cálculo, lo ha establecido así expresamente en la propia Ley de creación de la aportación (en consonancia con el principio de legalidad, en su modalidad de reserva de Ley), y es por ello que, únicamente, en virtud de dicha Ley, no se tendrán en cuenta a los efectos del cálculo de la aportación los ingresos brutos de explotación obtenidos por el sujeto pasivo en el mercado de referencia al por mayor ni, como consecuencia de la configuración de la aportación de los operadores de telecomunicaciones, sus ingresos minoristas de naturaleza audiovisual (que forman parte, como ya se ha indicado, de la base imponible de la aportación a realizar por las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión).

Es decir, allí donde el legislador ha querido hacer una exclusión específica de un concepto integrable en la base de cálculo, lo ha consignado así expresamente. En efecto, tal y como ha establecido esta Comisión en varias resoluciones, en cuanto a la determinación de los ingresos brutos de explotación correspondientes a los servicios de comunicación televisiva, la Ley presenta una dicción omnicomprensiva a favor de la inclusión de todos los ingresos brutos de explotación de los operadores, con las únicas excepciones previstas por la propia Ley.

Esta voluntad omnicomprensiva es coherente, por otra parte, con el carácter finalista de la aportación que radica, en palabras de la Ley, en el beneficio directo que los obligados a satisfacer la aportación obtienen por la renuncia de la Corporación Radio Televisión Española a emitir publicidad, tal y como lo ha manifestado el legislador en el preámbulo de la citada Ley de financiación de CRTVE, donde establece que *“el sistema que se establece toma en cuenta los ingresos de los sujetos pasivos y muy especialmente los que, de forma tanto directa como indirecta, habrán de percibir por la supresión del régimen de publicidad retribuida y por la renuncia a contenidos de pago en la Corporación RTVE. **Estos beneficios concurren tanto en los operadores de televisión como en los de telecomunicaciones**, todos los cuales ya actúan y van a seguir actuando en el mismo sector a través de las varias soluciones y medios técnicos ya existentes, así como a través de los que de inmediato se pondrán en funcionamiento, tales como la potenciación de la televisión de alta definición, la televisión en movilidad, la televisión digital terrestre de pago o la interactividad, todo lo cual está directamente vinculado a la ampliación de los servicios de banda ancha fija y móvil”*.

Así pues, ni la exposición de motivos, ni el tenor literal de la Ley permiten inducir que el propósito del legislador fuera el de excluir de la aportación concepto alguno distinto a los ya mencionados.

Por otro lado, la exigibilidad de que las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, y demás beneficios o incentivos fiscales sean materias reservada a la Ley, de acuerdo con el ya citado principio de reserva legal previsto en el artículo 8 de la LGT, su aplicación exige que necesariamente estos beneficios tributarios vengán recogidos en la propia Ley de creación del tributo como elemento configurador del mismo.

No cabe, por tanto, pretender eludir el principio de legalidad, como pretende la interesada, aduciendo que se trata de una interpretación conforme al *“espíritu y finalidad”* de la Ley de Financiación CRTVE, ya que se trata de una cuestión (como la elección del sujeto pasivo y la formalización de la base imponible) que no queda a la voluntad de los particulares, tal y como ya se ha hecho mención en la presente resolución, *“de tal forma que no es posible modificar las condiciones que permiten su reconocimiento, ni cabe una interpretación extensiva de las normas fiscales que los regular²”* máxime cuando ya se ha visto que la interpretación «ex» del artículo 3.1 del Código Civil del artículo 5.1 de la Ley de Financiación CRTVE, según el sentido propio de sus palabras, en relación al espíritu y finalidad de las aportaciones establecidas en dicha Ley, conduce

² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), núm. 872/2010 de 30 septiembre, JUR\2010\393214.



a estimar que el legislador no pretendió excluir ningún concepto, distinto a los tantas veces señalados, de la base imponible de la aportación.

TERCERO.- Sobre la exclusión de determinadas partidas de la base imponible.

Por otro lado, según Vodafone, el Reglamento de Financiación CRTVE tuvo que precisar los conceptos a incluir en la base de cálculo de la aportación tanto para los operadores de comunicaciones electrónicas como para los prestadores del servicio de televisión ya que en ambos casos la Ley se remitía a los “*ingresos brutos de explotación*”. Así, a juicio de la interesada, “*Tanto en uno como en otro caso, el Reglamento precisa que la base de cálculo ha de ser los ingresos que perciben por la prestación de los servicios que les definen como sujetos obligados. Este aspecto es importante y absolutamente necesario sobre todo teniendo en cuenta que algunas empresas pueden revestir la doble condición de operador y de prestador de televisión*”

En ese sentido, la interesada entiende que, teniendo en cuenta la Ley de Financiación CRTVE y, asimismo, las precisiones contenidas en el Reglamento de Financiación CRTVE, deben excluirse de la base imponible de la aportación **(i)** los ingresos que no están directamente relacionados con la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas, [tales como ingresos financieros, rendimientos de inmuebles (enajenaciones etc.), trabajos realizados para el inmovilizado, pagos *inter-company* (Ingresos derivados de Empresas del Grupo)] **(ii)** los ingresos por servicios mayoristas **(iii)** y, finalmente, aquellos ingresos que no se corresponden con la prestación de los servicios minoristas de telefonía fija, móvil y de proveedor de acceso a internet.

Vodafone alega, asimismo, que “*ha excluido en su autoliquidación los ingresos derivados de la compraventa y alquiler de terminales*”. La interesada considera que es “*indiscutible que la compraventa y la prestación de servicios son dos negocios de naturaleza jurídica diferente. También es indiscutible que la Ley y su Reglamento de desarrollo únicamente incluyen en la base de cálculo los ingresos percibidos por la prestación de servicios minoristas*”. En efecto, según la operadora, “*la aplicación literal estricta de la normativa de referencia impone la exclusión de los ingresos derivados de la venta de terminales (al ser una compraventa) y del alquiler de terminales (al ser un arrendamiento de cosa –el equipo- y no un arrendamiento de servicios)*”.

Como ya ha señalado, la precisión contenida en el artículo 4.2 del Reglamento de Financiación CRTVE, cuando establece que “*Se consideran ingresos brutos de explotación los percibidos por las empresas por todos sus servicios minoristas no audiovisuales*”, resulta del todo coherente con la configuración legal de las aportaciones creadas por la Ley de Financiación CRTVE, ya que los ingresos obtenidos por los operadores de telecomunicaciones por la prestación de sus servicios audiovisuales, en el caso de que éstos existiesen, forman parte de la base imponible de la aportación a realizar por las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión, regulada en el artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE, por lo que deben declararse por los operadores a los efectos del cálculo de dicha aportación en caso concurriese, en un mismo obligado, la doble condición de sujeto pasivo. Así pues, esta precisión contenida en el Reglamento resulta coherente con la Ley.

Por otra parte, conforme hemos argumentado en el Fundamento de Derecho que precede, no puede tener acogida esta nueva alegación toda vez que, mediante la misma, Vodafone realiza otra forzada (y contraria) interpretación del artículo 5.3 de la Ley de Financiación CRTVE al relacionar, nuevamente, lo previsto por dicho artículo respecto a la determinación del **sujeto pasivo** a los efectos de determinar, intencionalmente, una **base imponible** distinta a la prevista por la Ley que regula esta aportación.



Según se ha hecho ya mención, el artículo 5 de la Ley de financiación de RTVE crea y configura, claramente, ambos elementos esenciales de la aportación a realizar por operadores de telecomunicaciones, por lo que no caben interpretaciones distintas a las señaladas por la propia Ley con el único objeto de obtener deducciones no previstas en la misma.

Así pues, tal interpretación no puede entenderse que corresponda, como defiende la parte interesada, al espíritu y finalidad de la norma, pues el precepto se refiere exclusivamente a la determinación del sujeto obligado de la aportación y esto es independiente conceptual y realmente del valor total de la base imponible.

Por otro lado, sostener la no integración de determinados ingresos en la base de cálculo (es decir, su no sujeción) con fundamento en el tenor del Reglamento, contravendría directamente las determinaciones establecidas por la Ley a la hora de definir dicha base.

En efecto, considerar que el Reglamento de financiación CRTVE modifica o limita la base imponible a efectos de calcular la aportación, supondría una contrariedad con el principio de legalidad, en su modalidad de reserva de Ley, y una vulneración del artículo 23.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Organización, Competencia y Funcionamiento del Gobierno y del artículo 8 de la LGT, Ley que por otra parte, de conformidad con el apartado 2º del artículo 5 de la Ley de financiación de RTVE, rige la aportación que regula dicho artículo en todo aquello no previsto por la Ley que crea la aportación³.

Como ya se ha indicado, la determinación de los elementos esenciales del tributo está reservada a la Ley. Establecidos estos elementos esenciales por la Ley, el posterior desarrollo reglamentario no puede modificar las determinaciones de la ley so pena de infringir el principio de jerarquía normativa. Por ello, en el presente caso, no se puede interpretar el reglamento en modo que restrinja la voluntad omnicomprendiva manifestada por el legislador en el texto de la Ley, máxime cuando el mismo legislador no habilitó para que el Reglamento pudiera incidir en la definición de la base imponible que había fijado.

Lo anterior ha sido confirmado por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 11 de diciembre de 1992 (RTC 1992/221), donde se afirma que *“(...) la reserva de ley tributaria comprende la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley **y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria** (...)”*

Tal y como viene señalando esta Comisión en varias resoluciones, es cierto que la reserva de ley no afecta por igual a todos los elementos integrantes de las aportaciones puesto que la concreción requerida a la Ley es menor cuando trata de regular o concretar alguna de las características delimitadoras de alguno de sus elementos esenciales como es la base imponible.

En ese sentido, la citada Sentencia del Tribunal Constitucional establece que *“En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley”* matizando que *“No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas*

³ En este mismo sentido se expresa el Consejo de Estado en su Dictamen número 1626/2010, de fecha 15 de julio de 2010, relativo al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley de financiación de RTVE cuando señala, en sus considerandos, que *“Precisamente el carácter ejecutivo del reglamento hace ocioso replantear cuestiones que quedaron decididas y establecidas en la Ley objeto de desarrollo y respecto de las cuales el reglamento carece de competencia para revisarlas. Tal ocurre en el presente caso respecto del juicio sobre la idoneidad o el acierto del sistema diseñado por la Ley 8/2009 para la financiación de RTVE o de la delimitación del ámbito de los operadores obligados a realizar aportaciones en cuanto que incluye a los operadores de comunicaciones electrónicas que presten servicios audiovisuales o que incluyan publicidad, además de los prestadores del servicio de televisión (...)”*



reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata.”

En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (RJ 2004\555), de fecha de 9 diciembre 2003, señala que *“Si bien la base imponible es un elemento esencial que debe estar establecido por Ley (y así lo está en el IRPF y en el IVA), algunos de sus datos configuradores pueden estar concretados, sin embargo, por vía reglamentaria, **siempre que requieran, por su propia naturaleza, el uso de complejas técnicas para su determinación (...)**. Por ello, aun cuando la base imponible es un elemento esencial del tributo, cubierto por la reserva de Ley, su grado de concreción no tiene por qué ser máximo, sino que puede ser menor, hasta el punto de admitirse su especificación reglamentaria **cuando su directa determinación por la norma legal sea difícil por mor de la complejidad de los factores que la integran.**”*

De acuerdo con lo expuesto en las citadas Sentencias, alguno de los elementos configuradores de la base imponible podrán concretarse reglamentariamente siempre que el legislador así lo haya previsto expresamente en virtud de la naturaleza y objeto del tributo en la medida en que el cálculo de la base imponible requiera de complejas técnicas para su determinación o de la complejidad de los factores que la integran.

Pero este no es el caso que nos ocupa; en efecto, la Ley de Financiación de CRTVE establece, en relación con la aportación que regula en su artículo 5, que reglamentariamente se determinará el procedimiento para destinar el rendimiento de la aportación a la financiación de CRTVE (art. 6.7) y que se podrá establecer el deber de autoliquidación por los obligados al pago de aportación (art. 6.8). También, en su Disposición Adicional Sexta, que *“Reglamentariamente se regularán los aspectos de la gestión y de la liquidación de estas aportaciones, de los pagos a cuenta y de la forma de compensación en ejercicios posteriores del remanente que resulte en los casos en que la cuantía de los pagos a cuenta supere el importe de la aportación anual.”*

Es decir, la ley que establece la aportación no se remite a un posterior desarrollo reglamentario para la determinación o clarificación de cómo se ha de calcular la base imponible de la mencionada aportación.

Así, conforme se ha expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, la Ley de Financiación de CRTVE no ofrece lugar a dudas cuando establece la base imponible de la aportación se calculará sobre *“los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente”*, excluidos, como ya se ha indicado, los obtenidos en el mercado de referencia al por mayor y los ingresos minoristas audiovisuales.

De otro modo, sostener la no integración de determinados ingresos en la base de cálculo (es decir, su no sujeción) con fundamento en el tenor del Reglamento, contravendría directamente las determinaciones establecidas por la Ley a la hora de definir dicha base.

Por ello, en el presente caso, no se puede interpretar el reglamento en modo que restrinja la voluntad omnicompreensiva manifestada por el legislador en el texto de la Ley, máxime cuando el mismo legislador no habilitó para que el Reglamento pudiera incidir en la definición de la base imponible que había fijado.

Por lo tanto, no cabe entender, como alega Vodafone, que el Reglamento de Financiación de CRTVE limita los ingresos brutos a cuantificar para determinar la base imponible, sino que aclara aquéllos ya determinados por la propia Ley que desarrolla.



CUARTO.- Sobre la “presunción de certeza” de las declaraciones de ingresos y la falta de acreditación de los conceptos no declarados.

De la interpretación realizada en la presente resolución se desprende, sin lugar a dudas, que la **base liquidable** de esta aportación, sobre la que deberá aplicarse el porcentaje del 0,9% de tipo de gravamen, estará conformada por la totalidad de los “*ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente*” por los operadores de telecomunicaciones, con la única excepción de (i) aquellos ingresos obtenidos por éstos en el mercado de referencia al por mayor y, por otro lado, (ii) los ingresos derivados por la prestación de sus servicios audiovisuales; pero sin excluir ningún otro concepto más, toda vez que el artículo 5.1 de la Ley de Financiación de RTVE no permite deducir ningún concepto adicional a los ya mencionados de la cifra de ingresos brutos de explotación por la actividad desarrollada.

No obstante, incluso si hubiera de sostenerse que, en virtud de una interpretación conjunta (restrictiva) de la Ley de Financiación CRTVE y su reglamento de desarrollo, el Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, cabe la no sujeción o la exclusión de ciertos ingresos brutos de explotación efectivamente percibidos por los operadores de telecomunicaciones, habría que señalar la necesidad de que por parte del interesado se acreditara que los ingresos excluidos corresponden a tales servicios no sujetos; circunstancia que no se ha producido.

Por otro lado, respecto a las alegaciones realizadas por Vodafone en el sentido de afirmar que los ingresos que ha excluido de la base imponible de la aportación no son ingresos brutos de explotación derivados de su actividad como prestador del servicio telefónico disponible al público (fijo y móvil) y proveedor de acceso a Internet; no obstante ser ingresos aportados por la propia operadora a los efectos del Informe Anual, cabe señalar que, según lo dispuesto por el artículo 132.2 de la LGT, respecto a la tramitación del procedimiento de verificación de datos, “*Cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de esta Ley*”.

El artículo antes citado se refiere a la presunción contenida en el artículo 108.4 LGT que, dentro de la sección dedicada a la prueba en los procedimientos tributarios, dispone que “**Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario**”⁴, de lo que se desprende que la presentación de las declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios tienen el efecto de la creación de una “*presunción de certeza*” a favor de estos propios documentos y, por esta razón, la rectificación interesada por Vodafone requiere de prueba suficiente por su parte que acredite la veracidad de los nuevos datos aportados⁵ para con ello rebatir o destruir la certidumbre del hecho del que se trate presunto, esto es, la declaración de sus ingresos de explotación realizada a los efectos del informe anual que realiza esta Comisión.

En efecto, independientemente del razonamiento aducido por Vodafone respecto a la vinculación que ésta realiza respecto a la determinación del sujeto pasivo de la aportación y la cuantificación de la base liquidable de la misma, a los efectos de concluir que determinados ingresos no formarían parte de la base imponible de la aportación, cabe señalar que, de conformidad con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, “**en los procedimientos de aplicación de los**

⁴ Ya su “exposición de motivos”, la LGT destaca que «*También se regula expresamente la presunción de certeza de los datos declarados por los contribuyentes*»

⁵ Esta exigencia ha sido confirmada por la Jurisprudencia, entre otras, las recientes STSJ Castilla y León, Burgos, núm. 210/2007 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2), de 7 mayo; STSJ Cataluña núm. 444/2007 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1), de 26 abril), como un requisito imprescindible para la procedencia de la rectificación, o en su caso revocación, de las liquidaciones tributarias.



tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo⁶, de lo que se desprende, ciertamente, que en los procedimientos tributarios *“cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales”* (STS de 11 octubre 2004, RJ 2004\6819).

Así, según ha declarado el Alto Tribunal, en Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el artículo 105.1 LGT *“que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas”*. Tratándose -hemos dicho- *«de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, (...) La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT (refiriéndose al hoy artículo 105.1 LGT) y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.»*⁷.

Esta Comisión, en el traslado que hizo al interesado de la propuesta de liquidación puso de manifiesto la divergencia existente entre los ingresos declarados por el interesado y los comunicados en su momento a efectos del Informe Anual que ha de elaborar esta Comisión.

En respuesta, la interesada se limita a alegar que, a su juicio, algunas de las partidas que conformarían sus *“ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente”* (una vez descontados sus ingresos obtenidos en el mercado de referencia al por mayor y los derivados por la prestación de sus servicios audiovisuales), estarían excluidos de la base imponible de la aportación toda vez que, según entiende, los únicos ingresos brutos de explotación que se deben tener en cuenta para calcular la aportación de los operadores de comunicaciones electrónicas son, en exclusiva, los ingresos que dichas entidades han facturado en el año correspondiente por la prestación de sus servicios (a) de telefonía fija, (b) móvil y/o como (c) proveedores de acceso a internet; excluyendo, por tanto, cualquier otro ingreso al margen de dichas actividades.

Sin embargo, dicha argumentación no va más allá de ser una simple alegación sobre la imputación de ciertos ingresos a un tipo de servicio en base a la interpretación de un artículo que se refiere, precisamente, a la determinación de los sujetos pasivos de esta aportación y no a lo que debe entenderse como base imponible de la misma (que se establece por la Ley, de manera indubitada, en su artículo 5.1) sin que se especifiquen ni se acrediten en modo alguno ni los criterios de imputación o prorrateo de dichos ingresos ni, sobre todo, la naturaleza supuestamente excluible de los servicios; siendo ingresos, en razón a su actividad, informados por la propia operadora a esta Comisión en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en el artículo 9 de la LGTel.

⁶ Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que *“cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor”*.

⁷ [Sentencia de 23 de enero de 2008 (RJ 2008, 1119) (Rec. Cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (RJ 2009, 1553) (Rec. Cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. También ha afirmado el Alto Tribunal, en su sentencia de 10 septiembre 2009 (RJ 2010\800) que *“Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., “correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998 (RJ 2003, 9310)), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005 (RJ 2008, 7773)), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005 (RJ 2009, 920)), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005 (RJ 2009, 5451)), FD Cuarto.1”* (Negrita añadida)



Lo anterior, debe ponerse en relación, asimismo, con la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 julio 1994 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, RJ\1994\5958) según la cual:

“La declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles, en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público”.

Así pues, a falta de tal acreditación, se infringiría la carga probatoria que incumbe al interesado (que alcanza no solamente a los supuestos de deducción, sino también, como se ha expuesto, a los de no sujeción), de suerte que habría de considerarse que tales extremos no han sido acreditados y, por tanto, no son susceptibles de ser excluidos ni rectificadas.

QUINTO.- Sobre los ingresos no declarados por Vodafone.

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, en el presente supuesto, una vez analizada la autoliquidación de la aportación del ejercicio 2010 presentada por Vodafone y una vez analizadas las alegaciones realizadas por dicha entidad y los antecedentes en poder de esta Comisión, se ha podido comprobar que los datos declarados por ésta como ingresos brutos de explotación del ejercicio 2010, en su autoliquidación, **no se corresponden con la base liquidable que debió haber declarado Vodafone a los efectos del cálculo de la aportación anual a realizar por dicha entidad en el ejercicio 2010**, toda vez que Vodafone ha excluido de sus ingresos brutos de explotación efectivamente percibidos, partidas que conformarían la base imponible de la aportación a la que se refiere el artículo 5 de la Ley de Financiación CRTVE.

La citada circunstancia, es decir, la existencia de elementos determinantes de la aportación no declarados por Vodafone, no solo se desprende de las propias alegaciones efectuadas por dicha entidad en la instrucción del expediente, sino, asimismo, del importe de los ingresos brutos de explotación informados por Vodafone para el Informe anual del 2010 y del que se han servido los servicios de esta Comisión a los efectos de determinar, además de los ingresos brutos de explotación no declarados por Vodafone, sus ingresos mayoristas y minoristas audiovisuales toda vez que, en el presente supuesto (no obstante haber sido requeridas al operador), no se disponen de sus Cuentas anuales correspondientes al ejercicio natural 2010 por tener Vodafone, según alega, un ejercicio partido en dos periodos fiscales; el primero comprendido entre el 1 de abril de 2009 y el 31 de marzo de 2010 y, el segundo, comprendido entre el 1 de abril de 2010 y el 31 de marzo de 2011.

En virtud de lo anterior, a continuación se expone un cuadro con el detalle de las partidas correspondientes a ingresos mayoristas y minoristas no audiovisuales informados/declarados por Vodafone a los efectos del informe Anual:



INGRESOS BRUTOS DE EXPLOTACIÓN	
Ingresos Totales del Operador ⁸ (declarados para el Informe Anual CMT 2010)	6.081.441.662,88 €
Ingresos correspondientes al mercado de referencia al por mayor (declarados para el informe Anual 2010)	-980.509.002,52 €
Ingresos por servicios minoristas audiovisuales (declarados para el informe Anual 2010)	-4.597.482,43 €
Total Ingresos a efectos de la aportación	5.096.335.177,93 €

Teniendo en cuenta la naturaleza y los importes de las anteriores partidas, Vodafone debió haber declarado como ingresos brutos de explotación del ejercicio 2010, esto es como base liquidable de la aportación, una vez descontados sus ingresos correspondientes al mercado de referencia al por mayor y por servicios minoristas audiovisuales, el importe de **5.096.335.177,93 Euros** (en lugar de la suma de **[CONFIDENCIAL]**, consignado en su autoliquidación), por lo que, teniendo en cuenta que dicho importe es la base sobre la que se debió calcular la aportación de dicho ejercicio, se evidencia en el presente supuesto la existencia de elementos determinantes de la aportación correspondiente al ejercicio 2010 no declarados por Vodafone, es decir, ingresos brutos de explotación efectivamente percibidos por dicha entidad pero que, no obstante, no han sido tomados en cuenta por Vodafone a los efectos de la cuantificación de la aportación, contrariamente a lo previsto por el artículo 5 de la Ley de Financiación.

SEXTO.- Emisión de una liquidación provisional complementaria de la aportación correspondiente al ejercicio 2010.

El artículo 133.1 de la LGT prevé, respecto a la terminación del procedimiento de verificación de datos, que este procedimiento podrá finalizarse, entre otros supuestos, ***“b) Por liquidación provisional, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.”***

Por su parte, el artículo 101.1 de la LGT define a las liquidaciones tributarias como el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. Dicho precepto aclara, asimismo, que ***“La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.”***

En virtud de todo lo anterior y habiendo quedado evidenciado que, en el presente supuesto, se advierten discrepancias entre los datos declarados por Vodafone en su autoliquidación presentada del ejercicio 2010 y los elementos de prueba que obran en poder de esta Comisión, toda vez que no se han declarado como ingresos brutos de explotación todos los percibidos efectivamente por el sujeto obligado en el ejercicio 2010, procede dar por terminado el presente procedimiento de verificación de datos mediante la liquidación provisional que se expone a continuación:

⁸ Cabe señalar que, para la configuración de los ingresos totales del operador se han tenido en cuenta la “Cifra neta de negocio” y la partida “otros ingresos de explotación”, declarados por Vodafone en el mencionado ejercicio 2010; partidas que, en cualquier caso, se corresponderían a los mismos conceptos que deberían figurar en las Cuentas Anuales de la compañía para el año natural 2010.



Entidad	Ejercicio	Base imponible de la aportación	Base imponible declarada	Diferencia (Base imponible no declarada)	Porcentaje aplicado	Liquidación provisional a ingresar
VODAFONE	2010	5.096.335.177,93	[CONFIDENCIAL]	[CONFIDENCIAL]	0,90%	[CONFIDENCIAL]

Por otro lado, el artículo 101 del Reglamento de Gestión e Inspección dispone, en su apartado 3, que **“Cuando la resolución contenga una liquidación (...) incluirá, cuando proceda, los intereses de demora correspondientes.”**

Lo anterior debe ponerse en relación con lo previsto por el artículo 26.2 b) de la LGT, el mismo que establece que el interés de demora se exigirá, entre otros supuestos, **“b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente (...)”**.

Según se desprende de los artículos citados, una vez acordada la terminación del procedimiento de verificación de datos por resolución administrativa y ésta contenga una liquidación a ingresar como consecuencia de dicho procedimiento, deberán exigirse, asimismo, los correspondientes intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación.

En atención a lo anterior, procede la liquidación de intereses de demora por la suma de **[CONFIDENCIAL]**, calculados desde la finalización del plazo de pago en período voluntario de la autoliquidación comprobada, hasta la fecha de la presente resolución, según es de ver en cuadro resumen que se expone a continuación:

Desde	Hasta	Días	Principal	Tipo de Interés	Intereses devengados	Total a ingresar
01/03/2011	27/10/2011	248	[CONFIDENCIAL]	5%	[CONFIDENCIAL]	[CONFIDENCIAL]

Vistos los citados antecedentes y fundamentos jurídicos, esta Comisión,

RESUELVE

ÚNICO.- Emitir a la entidad Vodafone España, S.A.U. una liquidación provisional complementaria de la aportación establecida en el artículo 5 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española del ejercicio 2010, por el importe de **[CONFIDENCIAL]**, calculada sobre la base de los ingresos brutos de explotación no autoliquidados por Vodafone en el “modelo A1” presentado ante esta Comisión el 28 de febrero de 2011 y, en consecuencia, dar por terminado el procedimiento de verificación de datos incoado a dicha entidad.

Para hacer efectivo el pago del referido importe de **[CONFIDENCIAL]**, adeudado por el obligado tributario, se acompaña, conjuntamente con la presente resolución, documento de pago “modelo A1” para su firma y posterior ingreso en cualquier sucursal de la entidad o entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de esta aportación.



El plazo para realizar el pago en período voluntario es el establecido en el artículo 62 de la Ley General Tributaria: si la notificación de la presente resolución se realiza entre los días uno y 15, desde la fecha de recepción hasta el día 20 del mes posterior; si la notificación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El presente certificado se expide al amparo de lo previsto en el artículo 27.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y en el artículo 23.2 del Texto Consolidado del Reglamento de Régimen Interior aprobado por Resolución del Consejo de la Comisión de fecha 20 de diciembre de 2007 (B.O.E. de 31 de enero de 2008), con anterioridad a la aprobación del Acta de la sesión correspondiente.

Asimismo, se pone de manifiesto que, contra la Resolución a la que se refiere el presente certificado, podrá interponerse ante este mismo órgano recurso potestativo de reposición previo a la reclamación económico-administrativa en el plazo improrrogable de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución, al amparo de los artículos 223.1 y 3 y 227.1.b) y 2.a) de la Ley General Tributaria; o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, previa a la interposición de recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la presente resolución dirigido ante este mismo órgano, según dispone el artículo 235 de la Ley General Tributaria, sin que puedan simultanearse ambos.

El presente documento está firmado electrónicamente por el Secretario, Jorge Sánchez Vicente, con el Visto Bueno del Presidente, Bernardo Lorenzo Almendros.