



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 17/13 del Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, celebrada el día 30 de abril de 2013, 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 2011, establecida en el artículo 6 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 comprobación limitada incoado a dicha entidad (AD 2012/2299).**

## I ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Presentación de la autoliquidación.**

Con fecha 29 de febrero de 2012, la entidad Vodafone España, S.A.U. (en adelante, Vodafone) presentó en el Registro telemático de esta Comisión, como sujeto obligado al pago de la aportación prevista en el artículo 6 de la Ley 8/2009 de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española (en adelante, Ley de Financiación CRTVE), copia del modelo "A2" de autoliquidación de la aportación a realizar por dicha compañía en el ejercicio 2011, en su condición de prestadora del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma en acceso condicional de pago, por un importe de **[CONFIDENCIAL]**.

Una vez consultados los registros de esta Comisión se ha podido comprobar que el importe de la referida autoliquidación fue ingresado, previamente, el 28 de febrero de 2012.

### **SEGUNDO.- Inicio del procedimiento de comprobación limitada.**

Habiéndose observado discrepancias entre los ingresos consignados por Vodafone como base imponible de la mencionada autoliquidación, con el importe de los ingresos brutos de explotación del mismo ejercicio informados por dicha operadora ante esta Comisión a los efectos del informe económico sectorial, de carácter anual, al que se refiere el artículo 20.1.e) de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, se procedió a iniciar el procedimiento de comprobación limitada establecido en el artículo 136 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT).



El citado procedimiento de comprobación limitada se inició mediante la notificación a Vodafone de una propuesta de resolución por la que se proponía la emisión de una liquidación provisional complementaria de la aportación a realizar por ésta, en ejercicio 2011, por el importe de **[CONFIDENCIAL]**; asimismo, se informó a la interesada de la apertura del trámite de audiencia previo a la resolución definitiva del expediente para que, en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la mencionada propuesta, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios, todo ello, de conformidad con lo establecido por el artículo 138.3 de la LGT y el artículo 164.4 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.

### **TERCERO.- Alegaciones al trámite de audiencia.**

Con fecha 29 de noviembre de 2012, ha tenido entrada en el Registro electrónico de esta Comisión un escrito presentado por D. Maria Luisa Belda Cuesta, en nombre y representación 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, no es cierto que dicha entidad haya excluido determinados ingresos a los efectos del cálculo de su autoliquidación, tal y como se razona en la propuesta de resolución del expediente, toda vez que dicha entidad ha declarado para esos efectos *“todos aquellos ingresos derivados de su actividad como prestador de servicios de comunicación audiovisual televisiva a petición, de acuerdo con la definición del artículo 2.1.b) de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General Audiovisual”*.

Vodafone sostiene, asimismo, que la oferta audiovisual que esta operadora presta tiene dos servicios de naturaleza diferenciada, siendo sólo uno de ellos verdaderamente un servicio audiovisual: el primero, IC TV; que consiste en la puesta a disposición del público de un descodificador de TDT para el visionado de canales de televisión y la prestación de un servicio de catálogo de programas mediante el ADSL de Vodafone. El otro servicio sería el de TV Móvil, que es el consistente en la transmisión mediante la red móvil de canales de televisión cuya responsabilidad corresponde a terceros, que sería un servicio de telecomunicaciones.

Cabe señalar, según la citada operadora, que de la interpretación conjunta del artículo 6 de la Ley de financiación CRTVE y el artículo 5.2 del Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto (Reglamento de Financiación CRTVE, en lo sucesivo), en relación con el artículo 2 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de Comunicación Audiovisual (en adelante, LGCA), en conjunción con la necesaria interpretación sistemática de la Ley de financiación, se concluye que el concepto de “responsabilidad editorial” es lo que determina que un servicio sea o no considerado como un servicio de comunicación audiovisual objeto de la aportación.

Y ello por cuanto, según el artículo 2 de la LGCA, (i) “prestador del servicio de comunicación audiovisual” es aquella persona física o jurídica que tiene el control efectivo, esto es, la dirección editorial, sobre la selección de los programas y contenidos y su organización en un canal o en un catálogo de programas y que (ii) son “servicios de comunicación audiovisual” aquellos servicios cuya responsabilidad editorial corresponde al prestador del servicio.

Según Vodafone, estos conceptos deben ponerse en relación con el apartado 15 del artículo 2 de la LGCA, que define a otro tipo de agentes presentes en el mercado audiovisual pero que, según dicho precepto, no son prestadores de servicios de servicios de comunicación audiovisual: los “prestadores de un servicio de comunicación electrónica que difunden canales de televisión”, que se correspondería, a su vez, con su servicio TV Móvil.



Así pues, a juicio de la interesada, los ingresos obtenidos por la transmisión de canales de televisión cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros, no son ingresos que provengan de un servicio de comunicación audiovisual sino de un servicio de comunicaciones electrónicas y por ello, en opinión de Vodafone, estos ingresos están sujetos a la aportación del 0,9%, por que dicha entidad los ha declarado a los efectos del cálculo de la autoliquidación a realizar por los operadores de telecomunicaciones, establecida en el artículo 5 de la Ley de Financiación CRTVE.

Por todo lo anterior, Vodafone sostiene que los únicos ingresos que debe declarar a los efectos del cálculo de la aportación a realizar en su condición de prestadora del servicio de televisión, son aquellos obtenidos por la prestación de sus servicios de "TV sobre XDSL", ya que, en su opinión, *"son los únicos que entran dentro de la definición de servicio de comunicación de acuerdo con la Ley 7/2010, íntimamente en conexión con la Ley 8/2009"*.

#### **CUARTO.- Declaración de confidencialidad.**

Por medio de un escrito del Secretario de la Comisión, notificado telemáticamente a la interesada el 22 de abril de 2013, se declaró la confidencialidad de determinada información contenida en el escrito de alegaciones de Vodafone, a los efectos previstos en el artículo 37.5 d) de la LRJPAC, por tratarse de información de carácter sensible que pertenece al ámbito de las materias protegidas por el secreto comercial de la citada operadora.

## **II FUNDAMENTOS JURÍDICOS PROCEDIMENTALES**

#### **PRIMERO.- Objeto del procedimiento.**

El presente procedimiento tiene por objeto la realización de una comprobación limitada respecto a la autoliquidación presentada por la entidad Vodafone, correspondiente a la aportación a realizar por dicha operadora en el ejercicio 2011 y establecida en el artículo 6 de la Ley de financiación CRTVE, al haberse detectado discrepancias entre los datos de los que disponía con anterioridad esta Comisión (consistentes en los importes aportados por esa misma entidad a los efectos del Informe Anual del 2011) y los declarados por ésta en su autoliquidación presentada en fecha 29 de febrero de 2012; todo ello al amparo de los artículos 136 y siguientes de la Ley General Tributaria.

#### **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 48.4 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 comprobación limitada”* 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 comprobación limitada.**

Con carácter previo, cabe señalar que, de conformidad con lo establecido por los artículos 5.2 y 6.2 de la Ley de Financiación CRTVE, las aportaciones establecidas en dichos preceptos se regirán 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 comprobación limitada, 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 mismo sentido, el artículo 136.1 de la LGT establece, respecto al procedimiento de comprobación limitada, que en este procedimiento la Administración que tenga encomendada la gestión de un tributo *“(…) podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria”*.

Por su parte, el siguiente artículo 137.2 *in fine* de la LGT establece que dicho procedimiento se podrá iniciar mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

El desarrollo reglamentario de esta previsión legal se encuentra regulado en los artículos 163 y ss. 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 Tributaria), según el cual se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.
- b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.



- c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria.

De los preceptos citados se desprende que las actuaciones de comprobación limitada tienen por objeto la comprobación del cumplimiento de una obligación tributaria a la vista, en su caso, de la declaración o autoliquidación presentada y de los datos que consten en la misma, examinando los documentos, registros, facturas o justificantes aportados o requeridos al efecto y teniendo en consideración la información que obre en poder de la Administración tributaria, referidos a la obligación de declarar a la realización del hecho imponible y a los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como a la correcta aplicación de la normativa tributaria.

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.

### III FUNDAMENTOS JURÍDICOS MATERIALES

#### **PRIMERO.- Sobre la determinación y cuantificación la base imponible de la aportación a realizar por los prestadores del servicio de televisión.**

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.

Respecto a la concreta aportación a realizar por las sociedades concesionarias y las prestadoras del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, el apartado 1º del artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE establece que éstas deberán efectuar una aportación anual que deberá calcularse “**sobre los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente**” por parte de dichas sociedades.

Según el citado artículo, la finalidad de la esta aportación no es otra que la de contribuir a la financiación de la Corporación RTVE como consecuencia de la renuncia a la oferta de contenidos de pago o acceso condicional y de la supresión del régimen de publicidad retribuida como fuente de financiación de dicha Corporación y, especialmente, por “*el impacto económico favorable que de ello se derivará para dichas sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión*”.



Los apartados 4 y 5 del mismo artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE, después de establecer el tipo de gravamen aplicable a esta aportación, según se traten de prestadores del servicio de televisión de acceso abierto o de acceso condicional, insisten en determinar que el elemento objetivo o base imponible de esta aportación lo constituirán los “*ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente*” de estos sujetos pasivos:

*“4. La aportación para los concesionarios o prestadores del servicio de televisión en acceso abierto se fija en el 3% de los **ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente**. Esta aportación no podrá superar el 15% del total de ingresos previstos para cada año en la Corporación RTVE.*

*5. La aportación para los concesionarios o prestadores del servicio de televisión de acceso condicional o de pago se fija en el 1,5% de los **ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente**. Esta aportación no podrá superar el 20% del total de ingresos previstos para cada año en la Corporación RTVE.”*

Esta misma previsión, en idénticos términos, viene recogida en el artículo 5.2 del Reglamento de Financiación CRTVE, por el que se desarrolla la Ley de Financiación CRTVE, que, en consonancia los preceptos antes citados, establece lo siguiente respecto a la aportación a realizar por los prestadores del servicio de televisión:

*“2. La aportación para los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva en acceso abierto se fija en el 3 por ciento de los **ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente**. Esta aportación no podrá superar el 15 por ciento del total de ingresos previstos para cada año en la Corporación RTVE.*

*La aportación para los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva de acceso condicional de pago se fija en el 1,5 por ciento de los **ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente**. Esta aportación no podrá superar el 20 por ciento del total de ingresos previstos para cada año en la Corporación RTVE”.*

Vodafone es un sociedad prestadora del servicio de comunicación audiovisual televisiva de acceso condicional de pago de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma y, como tal, está obligada a realizar aportaciones de un 1,5 por ciento de sus ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente para la financiación de la CRTVE, tal y como prevén los artículos 6.3 de la Ley de Financiación de la CRTVE y 5.2 de su Real Decreto de desarrollo:

*“3. Resultarán obligados al pago de la aportación los operadores de televisión que sean concesionarios o prestadores del servicio de televisión tanto en forma de acceso abierto como de acceso condicional de alguna de las modalidades siguientes, siempre que el servicio tenga un ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma:*

- a) Sociedades concesionarias del servicio de televisión privada por ondas terrestres, en sistema analógico o digital.*
- b) Sociedades prestadoras del servicio de televisión por satélite.*
- c) Sociedades prestadoras del servicio de televisión por cable”.*



Como cuestión preliminar a la hora de determinar cómo se calcula la base imponible de esta aportación, es necesario tomar en consideración el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 8.a) de la LGT, según el cual *“Se regularán en todo caso **por Ley**: a) 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 de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario”*.

Por lo tanto, 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.

Asimismo, cabe traer a colación lo establecido por el artículo 3 del Código Civil, aplicable en materia tributaria por remisión del artículo 12.1 de la LGT, que establece 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**”*.

Sentado lo anterior, de los artículos citados previamente se desprende, según el sentido propio de sus palabras, que el elemento objetivo o base imponible de la aportación a realizar por las sociedades prestadoras del servicio de comunicación audiovisual televisiva de acceso condicional de pago, sobre la que deberá aplicarse el porcentaje del 1,5% de tipo de gravamen, serán todos sus “ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente” sin excluir ningún concepto, toda vez que el antes citado artículo 6.1 de la Ley de financiación de CRTVE no permite deducir ningún concepto de la cifra de ingresos brutos de explotación por la actividad desarrollada, (a diferencia de los operadores de telecomunicaciones a los que la Ley les permite expresamente que puedan deducirse los ingresos por servicios mayoristas de telecomunicaciones), 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 dichas entidades, en razón de su actividad desarrollada, *“facturados en el año correspondiente”*.

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

En contraposición con lo establecido en el Fundamento de Derecho anterior, a juicio de Vodafone, la determinación de la base imponible de esta aportación ha de realizarse de conformidad con el artículo 5.2, quinto párrafo, del Reglamento de financiación RTVE, por lo que, según entiende, la base imponible a declarar por los sujetos pasivos son, únicamente, aquellos ingresos que éstos obtengan en razón de su actividad como prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva en los términos establecidos por la LGCA.

Previamente, la interesada había señalado que el artículo 2 de la LGCA considera prestador de servicios de comunicación audiovisual a *“La persona física o jurídica que tiene el control efectivo, esto es, la dirección editorial, sobre la selección de los programas y contenidos y su organización en un canal o en un catálogo de programas. El arrendatario de una licencia de comunicación audiovisual tendrá la consideración de prestador de servicio”*.



Según Vodafone, el concepto de “responsabilidad editorial” es lo que determina que un servicio sea o no considerado como un servicio de comunicación audiovisual.

Así por tanto, según su interpretación de los mencionados preceptos, Vodafone únicamente ha tomado en consideración, a los efectos del cálculo de la autoliquidación comprobada, en exclusiva, aquellos ingresos por sus servicios de comunicación audiovisual televisiva a petición y no, por el contrario, aquellos ingresos provenientes por la difusión de canales sobre los que no tiene capacidad alguna de alterar o decidir sobre su contenido, ya que se trata de canales configurados por un tercero.

En definitiva, de la interpretación de Vodafone se desprende que los ingresos obtenidos por ésta en el ejercicio 2011 en razón de su actividad como difusor de la señal de programas y contenidos audiovisuales cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros no deben integrarse en la base imponible de su aportación correspondiente al mencionado ejercicio, todo ello, *por mor* del 5.2 del Reglamento de Financiación CRTVE.

#### **a) Interpretación del artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE.**

Como ya se ha señalado, el artículo 6 de la Ley de Financiación establece que estarán obligados a realizar la aportación anual las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, calculada sobre los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente, con la finalidad de contribuir a la financiación de la Corporación RTVE.

A este respecto, el artículo 6.3 de la Ley establece dos categorías que el legislador constituye en sujetos pasivos de la aportación:

- Operadores de servicio de televisión en abierto (después de la entrada en vigor de la LGCA, operadores de servicios de comunicación audiovisual televisiva);
- Operadores de pago (después de la entrada en vigor de la LGCA, operadores de servicios de comunicación audiovisual televisiva de pago).

Ambas categorías de operadores pueden utilizar diferentes tecnologías para la difusión de sus ofertas, como lo son por ondas terrestres (analógicas o digitales), por satélite o por cable sin que la tecnología empleada sea tenida en cuenta a efectos de la aportación.

Estos operadores devienen sujetos pasivos por razón de su actividad sustantiva en el mercado, calificada ésta en función de determinados elementos que los caracterizan; en concreto, la difusión de televisión en abierto y la difusión de televisión de pago.

En ese sentido, cabe señalar que, tal y como ha establecido esta Comisión, esta “**condición de sujeto pasivo no es desmembrable en función de las diferentes fuentes de ingresos en que pudieran descomponerse sus actividades como tal operador, de manera que, presentes las características que permiten su integración en alguna de las antedichas categorías, su obligación de contribuir lo es por el total de sus ingresos, por mandato de la Ley (...) al interpretar el concepto de sujeto pasivo contenido en la Ley de Financiación (...) ésta los identifica con aquellos que a la postre iban a ser los beneficiarios directos de la renuncia de la Corporación RTVE a la oferta de contenidos de pago o acceso condicional como fuente de financiación y, por lo tanto, a quienes, como contrapartida, les correspondía realizar las aportaciones**<sup>1</sup>.”



Ciertamente, en el caso que nos ocupa, los beneficiarios directos de la renuncia de la Corporación RTVE a la emisión de publicidad como fuente de financiación son, muy especialmente, las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión y es por ello que la aportación establecida en el artículo 6 de la Ley de financiación CRTE grava, en especial –que no quiere decir únicamente- los ingresos que “*de forma tanto directa como indirecta*” habrán de percibir éstos como consecuencia del nuevo régimen.

Así pues, conforme esta Comisión ha venido interpretando el artículo 6 de la Ley de Financiación, éste no ofrece lugar a dudas cuando establece la base imponible de la aportación a realizar por los concesionarios o prestadores del servicio de televisión de acceso condicional o de pago.

En efecto, atendiendo a la literalidad de dicho artículo así como a la finalidad de la aportación, la base imponible para calcular la aportación de las plataformas de televisión de pago serán los ingresos brutos que obtienen por la actividad de prestar servicios de difusión de televisión de pago directamente a los consumidores mediante la comercialización y difusión de servicios de comunicación audiovisual (canales y programas), propios y ajenos, de manera empaquetada y directamente al público, quien abona un precio a éstas por el conjunto de dichos canales y programas (y no a los titulares o creadores de dichos servicios de comunicación audiovisual).

Esta voluntad omnicomprensiva es coherente, por otra parte, con el ya señalado 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 las cosas, 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.

En efecto, sólo cuando el legislador ha deseado excluir específicamente algún concepto de la base de cálculo, lo ha establecido así expresamente. Es significativo a este respecto que la Ley de Financiación CRTVE establezca una fórmula omnicomprensiva tratándose de operadores de servicios audiovisuales, en tanto que, al regular la base de cálculo de la aportación de las empresas de comunicaciones electrónicas, expresamente excluya “*los obtenidos en el mercado de referencia al por mayor*”.

---

<sup>1</sup> Entre otras, las Resoluciones de esta Comisión de fecha 17 de marzo de 2011, emitidas en el marco de los expedientes AD 2010/2018 y AD 2010-2017, por las que se acordó la emisión de una liquidación complementaria de la aportación a ingresar por VODAFONE Distribuidora de Televisión Digital, S.A. y Cableuropa, S.A.U., respectivamente, en el ejercicio 2009, establecida en el artículo 6 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 comprobación limitada incoado a dichas entidades.



Es decir, allí donde el legislador ha querido hacer una exclusión específica de un concepto integrable en la base de cálculo, lo ha consignado expresamente, sin diferirlo a un posterior desarrollo reglamentario.

Por lo tanto, la Ley presenta una dicción omnicomprensiva a favor de la inclusión de todos los ingresos brutos de explotación de los operadores, sin excepción.

En relación con lo anterior, 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 ya citado principio de reserva de ley recogido en el artículo 8.d)<sup>2</sup> de la LGT, 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.

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 6, conforme a los cuales deben ser presentadas 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.

En efecto, en razón de la interpretación más acorde con lo previsto en el artículo 3.1 del Código Civil respecto de la interpretación de las normas y en virtud de los principios que rigen su aplicación, la Ley de Financiación es clara a este respecto, (según el sentido propio de sus palabras, en relación al espíritu y finalidad de las aportaciones establecidas en dicha Ley), al indicar que los sujetos pasivos contribuirán con un porcentaje del total *“de los ingresos brutos de explotación”* derivados de las actividades que le son propias, tal y como ya se ha pronunciado esta Comisión en las Resoluciones antes citadas de fecha 17 de marzo de 2011, donde se afirma que:

*“Conforme a la Ley, los obligados tributarios serían beneficiarios del impacto positivo derivado de la desaparición de un competidor que les distraía recursos en forma de captación de publicidad que ahora revierte en ellos por el mero hecho de hallarse presentes en dicho mercado. Es por tanto el mero despliegue de actividad en ese sector el que determina la recepción de un beneficio por razón de la menor presión competitiva y la mayor oportunidad de crecimiento de los ingresos. **La Ley de Financiación es clara a este respecto al indicar que los sujetos pasivos contribuirán con un porcentaje del total “de los ingresos brutos de explotación” derivados de las actividades que le son propias. Recordemos que, como acaba de reproducirse, el sistema que se establece toma en cuenta “los ingresos” - todos- “de los sujetos pasivos” y “especialmente” los que directa o indirectamente habrán de percibir como consecuencia de la aplicación del nuevo régimen.**”*

La especial consideración de los ingresos directos e indirectos que habrán de percibir se traduce en la Ley en la diferente proporción que sobre esos ingresos totales corresponde

---

<sup>2</sup> El mencionado apartado d) del artículo 8 de la LGT establece que *“se regularán en todo caso por Ley: (...) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, y demás beneficios o incentivos fiscales.”*



aportar a cada categoría de operadores, la cual, a su vez deriva de la diferencia entre ellos en cuanto al beneficio que para cada tipo de operador comporta la supresión de la publicidad y la renuncia de la CRTVE a la oferta de contenidos de pago: 0,9% en los primeros; 3% para las televisiones comerciales en abierto y 1,5% para las plataformas de pago.

Aquí es preciso destacar el tenor de la misma Exposición de Motivos cuando indica que *“estos porcentajes se han determinado (...) teniendo en cuenta el distinto impacto que la supresión de la publicidad tiene en las televisiones que operan en abierto y las que emiten en oferta de acceso condicional o de pago por satélite o cable”*.

Debemos señalar, asimismo, que la correspondencia entre el beneficio obtenido por los obligados tributarios y su deber de realizar las aportaciones es conforme al principio de capacidad económica previsto en el artículo 8 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. En efecto, el deber de contribuir a la financiación de la Corporación Radio Televisión Española tiene su contrapartida en el beneficio directo que los obligados a satisfacer la aportación obtiene por la renuncia de ésta a competir en el mercado de publicidad en medios audiovisuales.

**b) Respecto a que el Reglamento de Financiación CRTVE concreta y limita la base imponible a efectos de calcular la aportación.**

Conforme hemos argumentado en el Fundamento de Derecho que precede, 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.

Como se ha hecho ya mención, la aportación establecida en el artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE tiene por espíritu y finalidad compensar a la CRTVE, a cargo de las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, por los beneficios que les supone, tanto de manera directa como indirecta, la renuncia de la Corporación RTVE a ofrecer contenidos de pago o acceso condicional y la supresión de su régimen de publicidad retribuida.

Así pues, entender que el Reglamento de Financiación CRTVE excluye de la base imponible determinados ingresos percibidos por las plataformas de televisión de pago por prestar servicios de acceso sobre la base de no tener responsabilidad editorial, resultaría contrario a la finalidad de la aportación por cuanto que éstos resultan beneficiarios de la citada renuncia y supresión de algunas de las fuentes de financiación de la CRTVE, fuentes que coinciden con las que financian a estas plataformas de televisión de pago.

Por otro lado, como recuerda la STC 150/2003, de 13 de julio, respecto al papel del reglamento en la determinación de la base imponible de cualquier tributo o aportación pública, ***“resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que “sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley” y siempre que la colaboración se produzca “en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (...)”***.

Asimismo, 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<sup>3</sup> 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 aportación.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado en su Dictamen número 1626/2010, de 15 de julio de 2010, relativo al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley de financiación de CRTVE, al señalar, en sus considerandos, que “(...) *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*”.

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 (...)*”.

Ya se ha señalado que 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. Tampoco le corresponde a otra Ley especial cuyo objeto no sea el de regular el sistema de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española, como lo es la LGCA), salvo que esta Ley especial posterior modifique expresamente la Ley tributaria que estableció la aportación.

Cabe señalar, asimismo, que la LGCA, no obstante haber introducido modificaciones en el texto de la Ley de Financiación CRTVE, no modifica ésta en lo que a la determinación de los elementos esenciales de la aportación se refiere. Por tanto, es presumible que la voluntad del legislador era la de dejar indemnes los conceptos tributarios acuñados por la Ley de Financiación CRTVE, incluso a la vista de la incidencia de la nueva normativa sobre la configuración de los servicios audiovisuales.

Es así que cuando una Ley posterior (léase la LGCA) a una Ley tributaria (léase la Ley de Financiación CRTVE) defina conceptos coincidentes con los elementos esenciales del tributo que crea y configura esa Ley tributaria; en este caso, de las aportaciones del artículo 6 de la Ley de financiación de CRTVE, no cabe considerar que dichos elementos esenciales están sujetos o se ven modificados por la Ley posterior, aún más, cuando esa Ley posterior no modifica expresamente la Ley tributaria con respecto a dichos elementos.

Es muy significativo tener en cuenta que la LGCA modifica expresamente la Ley de Financiación CRTVE en varios de sus preceptos, pero no modifica los que se refieren a los elementos esenciales de las aportaciones, por lo que hay que entender que el legislador quiso dejar expresamente vigentes la determinación de dichos elementos de las aportaciones contenidas en el artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE. Si el legislador hubiera querido otra cosa, hubiera modificado expresamente el artículo 6 de la Ley de Financiación por medio de la LGCA.

---

<sup>3</sup> Art. 23.2: *Los reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de Ley, ni infringir normas con dicho rango.*



Tal y como viene señalando esta Comisión, 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 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 6, que reglamentariamente se determinará el procedimiento para destinar el rendimiento de la aportación a la financiación de CRTVE (artículo 6.8) y que se podrá establecer el deber de autoliquidación por los obligados al pago de aportación (artículo 6.9).

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.

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 otro lado, respecto a la determinación de los ingresos brutos de explotación correspondientes a los servicios de comunicación televisiva, el Reglamento, en su artículo 5, se refiere a que son ingresos brutos de explotación los percibidos por los prestadores de servicios de comunicación audiovisual en razón de su actividad como prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva y **en particular**, entre otros, los contemplados en la definición del artículo 2.5 de la LGCA. El hecho de que el citado precepto emplee las palabras **en particular** significa, en interpretación conjunta con la Ley de Financiación, que no se excluyen cualesquiera otros ingresos derivados de la actividad que se está realizando que no es solo una actividad de prestación de servicios de comunicación audiovisual en los términos que viene definida en la LGCA, sino de televisión, concepto éste más amplio que el de las definiciones de la LGCA

Desde esta perspectiva, el Reglamento sólo puede mantener su vigencia en este aspecto realizando una interpretación conforme a la Ley, es decir, entendiendo que el mismo no pretende excluir ningún concepto de ingresos de los ya incluidos por la Ley como base de cálculo.

Por ello, no es conciliable con la ley la tesis que el interesado propugna de no incluir en la base imponible de determinados ingresos de explotación.

Así las cosas, no cabe entender, como alega Vodafone, que el Reglamento de Financiación CRTVE limita los ingresos brutos a cuantificar para determinar la base imponible, sino que aclara aquéllos ya determinados por la propia Ley que desarrolla. Incluso aporta un catálogo de actividades y conceptos en los términos previsto por la LGCA, que no ha de interpretarse como un *númerus clausus* sino a modo ejemplificativo de aquellas actividades por las que se realiza el hecho imponible, esto es, cuyos ingresos brutos de explotación han de considerarse como base imponible en los términos de los servicios de comunicación audiovisual que define la LGCA.

### **c) Sobre la exclusión de la base imponible de determinados ingresos.**

Por otro lado, de la interpretación de Vodafone se desprende que los ingresos obtenidos por ésta en el ejercicio 2011 en razón de su actividad como difusor de la señal de programas y contenidos audiovisuales cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros no deben integrarse en la base imponible de su aportación correspondiente al mencionado ejercicio.

Es decir, la interesada propugna la no inclusión en la base imponible de determinados ingresos de explotación efectivamente percibidos por ésta de los usuarios finales; en concreto, los provenientes de ingresos por canales sobre los que no se ostenta el control editorial.

Según se ha pronunciado ya esta Comisión, en el supuesto concreto de las plataformas de pago, si se interpretara la remisión que el Reglamento de la Ley de Financiación hace a las categorías del artículo 2 de la LGCA (y por tanto, al concepto de responsabilidad editorial) en el sentido estricto de sus palabras y no se admitiera la interpretación conforme con la Ley de Financiación que se ha expuesto, determinados operadores de servicios de difusión identificados directamente por la Ley de Financiación dejarían de ser sujetos pasivos de la aportación. Asimismo, determinados ingresos brutos de explotación que constituyen la base imponible de la aportación delimitados directamente por la Ley de Financiación quedaría exentos del pago de la financiación por ministerio de la interpretación estricta de una norma reglamentaria que no encuentra soporte ni en la Ley de Financiación ni en la propia LGCA (que en este concreto aspecto no modificó la anterior).



En efecto, tal y como ha puesto de manifiesto esta Comisión en varias resoluciones donde se analizaban supuestos similares, la actividad desarrollada por las plataformas de pago es la de la prestación de servicios de difusión de televisión de pago directamente a los consumidores mediante la comercialización y difusión de servicios de comunicación audiovisual (canales y programas), propios y ajenos, de manera empaquetada y directamente al público, quien abona un precio por ellos directamente a dichas plataformas (y no a los titulares o creadores de dichos servicios de comunicación audiovisual). En este sentido, puede decirse que en relación a los servicios de comunicación audiovisual de terceros las plataformas actúan en calidad de “revendedores” de servicios, lucrándose con dicha actividad y constituyendo plenamente “servicios audiovisuales de pago” en el sentido del artículo 2.5 de la LGCA:

*“Son servicios mediante pago o de pago aquellos servicios de comunicación audiovisual y servicios conexos que se realizan por el prestador del servicio de comunicación audiovisual a cambio de contraprestación del consumidor. Esa contraprestación se puede realizar, entre otras, en la forma de suscripción, pre-pago o pago por visión directa, ya sea para visionar o escuchar canales, programas o paquetes de programas.”*

Del anterior precepto queda claro que la contraprestación se percibe directamente del consumidor por suministrarle un servicio de televisión en la modalidad de pago por visión de su oferta de canales, sus catálogos de programas (empaquetados o no) o de las cuotas dinerarias que pagan los usuarios por tener a su disposición la oferta de contenidos audiovisuales que proveen estas plataformas de televisión; es decir, tiene que estar contratada con el consumidor final.

En el caso de las plataformas de televisión de pago que empaquetan una multiplicidad de servicios de comunicación audiovisuales producidos por productoras externas (por ejemplo, ONO, IMAGENIO o DIGITAL PLUS) y lo difunden comercializándolo como un producto propio en el mercado minorista, hay que señalar que el contrato directo de la prestación de ese servicio audiovisual lo tienen dichas plataformas con el usuario final (no existe contrato alguno entre los usuarios y cada titular de los canales/programas/contenidos empaquetados). El operador de la plataforma cobra directamente a cada uno de sus clientes un precio final previamente fijado por una oferta televisiva global, disponible en diferentes paquetizaciones diseñadas por el operador de la plataforma, a las que se suman los consumos en pago por visión o vídeo bajo demanda, que en su caso hubiera realizado el cliente final, sin diferenciar ni en el contrato ni en las facturas el coste de cada canal concreto empaquetado por el operador de la plataforma de televisión de pago, y sin señalar qué parte de sus pagos se repercutirá a las empresas editoras de los canales externos. Es decir, es la plataforma la que contrata con esos titulares de los canales (responsables editoriales a los efectos de la LGCA) la difusión de los mismos en su parrilla de canales, pero no se establece relación contractual alguna entre el cliente final y los titulares de los canales incluidos en la plataforma.

Así pues, esta actividad constituiría un claro ejemplo de reventa de servicios de comunicación audiovisual prestado por la plataforma de pago, que se presenta ante el cliente final como el prestador único de ese servicio audiovisual multicanal, de forma similar a lo que sucede con la reventa de los servicios de telecomunicaciones cuya única razón para ser considerada una actividad de telecomunicaciones amparada por un título habilitante es la relación que del revendedor con los usuarios finales frente a los que responde por el servicio prestado. No tendría sentido, al menos a los efectos de la aplicación de la aportación creada por el artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE, argumentar lo contrario y decir que únicamente deben recibir la calificación de prestadores de servicios



audiovisuales a los efectos de la aportación, los titulares/creadores de los canales y programas, ya que estos últimos no tienen relación contractual directa ni cobran del consumidor o abonado final. No se cumpliría la condición legal de la “contraprestación del consumidor”.

Sentado lo anterior queda claro que los ingresos brutos por servicios audiovisuales los percibe íntegramente del consumidor final la plataforma de TV, por lo que en consecuencia la aportación deberá realizarse aplicando el porcentaje legal del 1,5% sobre esa cifra total percibida de los usuarios finales, no pudiendo aceptarse que la plataforma de TV intente descontar los hipotéticos ingresos imputables a cada canal de TV empaquetado en sus ofertas comercializadas, ya que los editores de dichos canales no perciben cantidad alguna de los usuarios finales (ni han suscrito contrato alguno con ellos).

Y además el antes citado artículo 6.1 de la Ley 8/2009 no permite deducir ningún concepto de la cifra de ingresos brutos de explotación por la actividad (a diferencia de los operadores de telecomunicaciones, que pueden deducirse los ingresos por servicios mayoristas de telecomunicaciones).

De no hacerlo así, si a las plataformas de televisión de pago se les obligara a contribuir únicamente en función de sus canales de producción propia (en el caso de que disponga de ellos, lo cual no siempre es así necesariamente), en la práctica parte (o la totalidad, habida cuenta de que frecuentemente los canales propios de las plataformas son de autopromoción o de servicio, sin tener publicidad ni atractivo comercial alguno) de los ingresos por servicios audiovisuales percibidos de los usuarios finales no se integrarían en la base imponible de las aportaciones, algo que claramente estaría en contra tanto del objetivo final de la Ley, como de lo dispuesto en los citados artículos 6.1 de la Ley de Financiación de CRTVE y 5.2 del Reglamento de financiación RTVE. Adicionalmente, una lectura en tal sentido conduciría al resultado, de nuevo contrario a la ley, de que si el operador del servicio de difusión no edita ningún canal de los que difunde, gozaría de una no sujeción de ninguno de sus ingresos a la aportación, exención que no habría sido establecida por la Ley sino por el Reglamento que la desarrolla.

### **TERCERO.- Sobre los ingresos no declarados por Vodafone y sobre la falta de acreditación de los ingresos excluibles de la base imponible.**

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, en el presente supuesto, una vez analizada la autoliquidación de la aportación del ejercicio 2011 presentada por Vodafone y una vez analizados los antecedentes en poder de esta Comisión, se ha podido comprobar que los datos declarados por ésta como ingresos brutos de explotación derivados de sus servicios audiovisuales del ejercicio 2011, en su autoliquidación, **no se corresponden con la base imponible que debió haber declarado Vodafone a los efectos del cálculo de la aportación anual a realizar por dicha entidad en el ejercicio 2011**, toda vez que Vodafone ha excluido de sus ingresos brutos de explotación efectivamente percibidos y facturados partidas que conformarían la base imponible de la aportación a la que se refiere el artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE.

La citada circunstancia, es decir la existencia de elementos determinantes de la aportación no declarados por Vodafone, se desprende del importe de los ingresos brutos de explotación informados por esa misma entidad para el Informe anual del 2011 y de los que han servido los servicios de esta Comisión a los efectos de determinar los ingresos brutos no declarados por Vodafone.



A continuación se expone pues un cuadro con el detalle de ingresos informados/declarados por la propia entidad interesada a los efectos del informe Anual del 2011:

Tipo de servicio	Tipo de medio de TV	Euros
[CONFIDENCIAL:		
		FIN CONFIDENCIAL]
	<b>Total Ingresos Audiovisuales</b>	<b>3.324.029,03</b>

Teniendo en cuenta la naturaleza y los importes de las anteriores partidas, Vodafone debió haber declarado como ingresos brutos de explotación facturados en el ejercicio 2011, esto es como base imponible de la aportación, el importe de **3.324.029,03 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 2011 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 ésta a los efectos de la cuantificación de su aportación, contrariamente a lo previsto por el artículo 6 de la Ley de Financiación.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, conviene indicar que 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 prestadores del servicio de televisión, 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.

En efecto, de conformidad con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, *“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo<sup>4</sup>”*, de lo que se desprende 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 (...) 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 entendiéndose 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.<sup>5</sup>»*.

<sup>4</sup> Este principio es interpretado por el TS, 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”*.

<sup>5</sup> [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*



Esta Comisión, en el traslado que hizo a la interesada de la propuesta de liquidación puso de manifiesto la divergencia existente entre los ingresos declarados por ésta 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*” estarían excluidos de la base imponible de la aportación ya que, según entiende, los únicos ingresos que debe declarar a los efectos del cálculo de la aportación a realizar en su condición de prestadora del servicio de televisión en acceso condicional son aquellos obtenidos por la prestación de sus servicios de “TV sobre XDSL”, ya que, en su opinión, “*son los únicos que entran dentro de la definición de servicio de comunicación de acuerdo con la Ley 7/2010, íntimamente en conexión con la Ley 8/2009*” (por remisión del 5.2 del Reglamento de Financiación CRTVE).

Sin embargo, dicha argumentación no va más allá de ser una simple alegación sobre la imputación de ciertos ingresos a un tipo de servicio, 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 otros servicios informados; siendo ingresos, en razón a su actividad, informados por la propia interesada a esta Comisión en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en el artículo 9 de la LGTel.

No puede inferirse valor acreditativo alguno, ciertamente, a una serie de alegaciones y razonamientos -que, como se ha visto, no encuentran acogida en la Ley de Financiación CRTVE- carentes de soporte documental que permitan constatar la certeza o realidad de los nuevos datos aportados, máxime cuando la consecuencia que pretende la interesada no es otra que la de deducir de la base imponible de la autoliquidación comprobada los ingresos que sí declaró a los efectos del Informe Anual (y que aparecen publicados<sup>6</sup>, como es de conocimiento de la interesada, en dicho informe en la tabla denominada “*Ingresos de los servicios minoristas por operador*” como sus ingresos derivados por la prestación de sus “*Servicios audiovisuales*”).

Esta Comisión ya ha señalado que los gastos deducibles de la base imponible de las aportaciones requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente, tal y como lo ha declarado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 julio 1994, 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.

---

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).

<sup>6</sup> [http://cmtdata.cmt.es/cmtdata/jsp/inf\\_anual.jsp?tipo=1](http://cmtdata.cmt.es/cmtdata/jsp/inf_anual.jsp?tipo=1) [1. DATOS GENERALES DEL SECTOR / a) ingresos / Minoristas por operador: Tabla denominada “Ingresos de los servicios minoristas por operador (anual 2011)”]



#### CUARTO.- Sobre la emisión de una liquidación provisional complementaria de la aportación correspondiente al ejercicio 2011.

El artículo 139.2.d) de la LGT prevé, respecto a la terminación del procedimiento de comprobación limitada, que la resolución administrativa que ponga fin a este procedimiento deberá incluir, en el supuesto que ésta proceda, la liquidación provisional correspondiente. A este respecto, cabe señalar que el artículo 101.1 de la misma LGT define a citadas 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, no obstante, 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 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 2011 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 2011, procede dar por terminado el presente procedimiento de comprobación limitada mediante la liquidación provisional que se expone a continuación:

Entidad	Ejercicio	Base imponible de la aportación	Base imponible declarada	Diferencia (Base imponible no declarada)	Porcentaje aplicado	Liquidación provisional a ingresar
VODAFONE	2011	3.324.029,03 €	[CONFIDENCIAL]	[CONFIDENCIAL]	1,50%	[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”**. Este artículo 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 comprobación limitada 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 antes expuesto, 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
01/03/2012	30/04/2013	426	[CONFIDENCIAL]	5%	[CONFIDENCIAL]	[CONFIDENCIAL]



Vistos los citados antecedentes y fundamentos jurídicos, esta Comisión,

## RESUELVE

**ÚNICO.-** Emitir a Vodafone España, S.A.U. una liquidación provisional complementaria de la aportación a ingresar por dicha entidad en el ejercicio 2011, establecida en el artículo 6 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española, por el importe conjunto de **[CONFIDENCIAL]**, calculada sobre la base de los ingresos brutos de explotación no autoliquidados por Vodafone en el “modelo A2” presentado ante esta Comisión el 29 de febrero de 2012 y, en consecuencia, dar por terminado el procedimiento de comprobación limitada 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 A2” 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, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en el artículo 22.2 del texto consolidado del Reglamento de Régimen Interior de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones aprobado mediante Resolución de su Consejo de 30 de marzo de 2012 (BOE núm. 149, de 22/06/2012), 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.***