

RESOLUCIÓN POR LA QUE SE ACUERDA LA EMISIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL COMPLEMENTARIA DE LA APORTACIÓN A INGRESAR POR LA ENTIDAD TELEFÓNICA DE ESPAÑA, S.A.U. EN EL EJERCICIO 2011, ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 5 DE LA LEY 8/2009, DE 28 DE AGOSTO, DE FINANCIACIÓN DE LA CORPORACIÓN DE RADIO Y TELEVISIÓN ESPAÑOLA (AD 2013/871).

I ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Presentación e ingreso de la autoliquidación.

Con fecha 29 de febrero de 2012, la entidad Telefónica de España, S.A.U. (en adelante, TESAU) presentó en el Registro telemático de la antigua Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (CMT), 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 formulado por TESAU respecto a la aportación a realizar por dicha compañía en su condición de operadora de comunicaciones electrónicas de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, por importe de **[CONFIDENCIAL]** Euros (Modelo A1), correspondiente al ejercicio 2011, del que, una vez descontadas las cantidades ingresadas a cuenta, supuso un importe a ingresar de **[CONFIDENCIAL]** Euros.

Una vez consultado el expediente administrativo se ha podido comprobar que el importe de la referida autoliquidación fue ingresado, asimismo, el 29 de febrero de 2012.

SEGUNDO.- Inicio del procedimiento de comprobación limitada.

Habiéndose observado discrepancias entre los ingresos consignados por TESAU como base imponible de la mencionada autoliquidación, con el importe de los ingresos brutos de explotación del mismo ejercicio informados por dicha entidad ante la CMT 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, dicho organismo, hoy integrado a esta Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), 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 TESAU 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]** Euros; 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 9 de octubre de 2013, ha tenido entrada en el Registro de esta Comisión un escrito presentado por D. Juan Montero Rodil, en nombre y representación de TESAU, 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.

1º.- TESAU da inicio a su escrito de alegaciones indicando que, a su juicio, los importes de las siguientes partidas no deberían incluirse a los efectos del cálculo de la aportación a realizar por dicha entidad en su condición de operadora de comunicaciones electrónicas:

CATEGORÍA	IMPORTE	COMENTARIO
[CONFIDENCIAL:		
Total	FIN CONFIDENCIAL]	

Según TESAU, la interpretación conjunta de la Ley de financiación CRTVE y del Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, por el que se desarrolla la Ley de financiación CRTVE (en adelante, Reglamento de Financiación CRTVE) en lo relativo a la determinación de la base imponible, es que los “únicos” ingresos que debe tener en cuenta para calcular su aportación como operador de comunicaciones electrónicas *“son aquellos que estén ligados exclusivamente a la actividad que la entidad efectivamente desarrolla como operador de comunicaciones electrónicas de telefonía fija, móvil e Internet excluyendo, por tanto, cualquier otro ingreso al margen de dicha actividad”*.

En este sentido, TESAU afirma que deben excluirse de la base imponible de su aportación, además de (i) sus ingresos audiovisuales, (ii) sus ingresos de naturaleza mayorista, incluidos todos aquellos ingresos procedentes de prestaciones de servicios a terceros que tienen la consideración de mayoristas.

Asimismo, TESAU sostiene que el cuadro con el detalle de los ingresos minoristas y mayoristas que se recoge en la propuesta de resolución “(...) *no recoge adecuadamente los ingresos mayoristas, pese a corresponderse a los epígrafes correspondientes del Informe Anual*”, por lo que dicha entidad realiza la siguiente descripción de dichos ingresos mayoristas que, no obstante haber sido declarados por dicha operadora a los efectos del informe anual, deberían excluirse de la base imponible de su autoliquidación:

- ✓ Los pagos realizados a terceros en servicios tales como servicios de Red Inteligente y otros, que no se corresponden con los ingresos mayoristas netos devengados por TESAU en los mercados.
- ✓ Ingresos procedentes del Servicio Universal ya que éstos “*se corresponde[n] con las contraprestaciones realizadas por los operadores obligados para sufragar el coste neto incurrido por Telefónica de España de la obligación de prestar la obligación de Servicio Universal*” y, por tanto, al ser contraprestaciones entre operadores “*tiene naturaleza mayorista*”.
- ✓ Otros Servicios mayoristas prestados a operadoras por servicios mayoristas no regulados “*tales como el alquiler de espacio en centrales a Telefónica Móviles España, labores de mantenimiento de equipos (satélites, cables submarinos), facturación del consumo de energía eléctrica consumida por los equipos de Telefónica Móviles España ubicados en las centrales de Telefónica de España y otros servicios de naturaleza diversa (comisiones por venta, sistemas de recarga de saldo.etc)*”.
- ✓ Ingresos correspondientes a los servicios mayoristas prestados por TESAU a los locutorios para la prestación por parte de éstos de la actividad de servicio telefónico.

A continuación, TESAU realiza la siguiente descripción de los ingresos que entiende no deberían formar parte de la base imponible de su aportación:

- Los ingresos procedentes de tas entregas de bienes, toda vez que, según TESAU, “*de la redacción tanto de la Ley como del Reglamento, se desprende que el legislador únicamente quería incluir en la base imponible de la aportación los ingresos procedentes de las prestaciones de servicios*”
- Los ingresos no facturados, ni de los ingresos correspondientes a periodificaciones contables, ya que, según la interesada, dichos ingresos quedarían excluidos al gravar la aportación únicamente los “*ingresos facturados*” en el año correspondiente lo que supone la exclusión, asimismo, de los “*ingresos derivados de la aplicación del principio de devengo (periodificación contable), y que reflejan facturaciones realizadas en ejercicios anteriores pero que (...) se imputan contablemente al ejercicio en curso*”.

- Todos aquellos ingresos que no procedan de servicios de telefonía fija, servicios de telefonía móvil v proveedor de acceso a Internet. TESAU entiende que, teniendo en cuenta que la Ley de Financiación CRTVE *“define como colectivo de sujetos obligados al pago de la Aportación, esto es como sujetos pasivos, a aquellos que desarrollan el servicio telefónico fijo, servicio telefónico móvil o de acceso a Internet y de forma simultánea un servicio audiovisual o que incluya algún tipo de publicidad”* solo deben formar parte de la base imponible de la aportación, atendiendo al espíritu y finalidad de la ley y a lo dispuesto por el artículo 3 del Código Civil, los ingresos obtenidos en esas actividades *“pero no por otros servicios que pueda prestar al margen de dicha actividad”*.

2º.- Vicios de inconstitucionalidad del régimen establecido por la Ley de Financiación: vulneración de los principios de capacidad económica, igualdad y reserva de ley:

Por otro lado, TESAU alega, asimismo, que la aportación establecida por la Ley de Financiación CRTVE adolece de vicios de constitucionalidad al no respetar los principios constitucionales establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española. En efecto, a juicio de TESAU, la citada aportación vulneraría **(i)** el principio de capacidad económica, que impide la exigencia de una tasa a quienes no resulten particularmente beneficiados por el servicio público a financiar o sin tener en cuenta en qué medida tal servicio beneficia al usuario del mismo generando una capacidad económica susceptible de ser gravada y, por otro lado, **(ii)** el principio de igualdad, ya que se excluye del gravamen de la aportación, sin causa razonable ni objetiva, a algunos sujetos que sí se benefician de la regulación contenida en Ley de Financiación CRTVE, como lo serían los operadores de telecomunicaciones de ámbito autonómico o local (en tanto no existe una motivación racional para identificar a los sujetos pasivos en función de términos geográficos), el resto de oferentes de espacios publicitarios (operadores de radio, prensa escrita, publicidad externa, publicidad online) y los creadores de contenidos audiovisuales.

Asimismo, TESAU entiende que el Reglamento de Financiación CRTVE vulneraría el principio de reserva de Ley, por cuanto contiene una auténtica definición *ex novo* del hecho imponible de la aportación que deben satisfacer los operadores de comunicaciones electrónicas al extender el ámbito de los sujetos obligados a aquellas empresas que, a pesar de que no reúnan directamente las condiciones establecidas en el artículo 6 de la Ley de Financiación, lo hagan a través de una empresa del mismo grupo en los términos establecidos por el artículo 42 del Código de Comercio.

También denuncia la interesada la falta de relación objetiva entre la base imponible y el hecho imponible, ya que si se tiene en cuenta que el modelo económico de los operadores de telecomunicaciones se basa en el cobro de cuotas a sus clientes, sus ingresos correspondientes a publicidad son *“insignificantes”*, quedando patente que no existe ninguna relación razonable entre la base imponible y la riqueza gravada.

Por todo lo anterior, y en virtud de las alegaciones antes resumidas, TESAU solicita que se dé por terminado el procedimiento de comprobación incoado a dicha entidad.

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 TESAU, correspondiente a la aportación a realizar por dicha operadora en el ejercicio 2011 y 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 (consistentes en los importes aportados por esa misma entidad a los efectos del Informe Anual del 2011, puestos en relación con sus cuentas anuales debidamente auditadas del mismo ejercicio) y los declarados por ésta en su autoliquidación; 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 48.4.m) que la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones ejercerá, entre otras funciones que se describen y citan en ese mismo precepto, *“Cualesquiera otras que legal o reglamentariamente se le atribuyan o que le encomienden el Gobierno o el Ministerio Industria, Turismo y Comercio.”*

Entre estas competencias establecidas por la legislación vigente, cabe señalar que tanto el artículo 5.6 como el artículo 6.7 de la Ley 8/2009 de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española atribuyen a la antigua 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, las mismas que se regirán por lo dispuesto en la referida Ley y, en lo no previsto en 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.

De igual forma, el artículo 6 (*“Procedimiento de gestión de las aportaciones de los operadores de telecomunicaciones y televisión”*) del Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, por el que se desarrolla la citada Ley de financiación, establece que *“1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de las aportaciones a que se refieren los artículos 4 y 5 de este real decreto corresponde a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones”*.

Por su parte, 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.

El presente procedimiento fue iniciado por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, en virtud de la habilitación competencial antes citada. Sin embargo, la Disposición Adicional Segunda, apartado 1, de la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, señala que la constitución de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia implicará la extinción, entre otros organismos, de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones.

En virtud de lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Transitoria Quinta, apartado 1, de la Ley 3/2013¹, una vez constituida la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y atendiendo a lo previsto en el artículo 20.1 de la citada Ley, el órgano competente para resolver el presente procedimiento es la Sala de Regulación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

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 artículos 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.

En ese sentido, el artículo 136.1 de la Ley General Tributaria 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”*.

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.

¹ La citada Disposición señala que los procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 3/2013, de 4 de junio, continuarán tramitándose por los órganos de la autoridad a los que la citada Ley atribuye las funciones anteriormente desempeñadas por los organismos extinguidos.

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.

A este respecto, cabe señalar que el propio artículo 136 de la LGT, en su apartado 2, señala que en este procedimiento, la Administración podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.
- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

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 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”.

TESAU 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 CNMC 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”.*

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.

Sentado lo anterior, de los artículos citados previamente puede concluirse, 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 Ley² 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

² 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.”***

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 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 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).

SEGUNDO.- Sobre la interpretación de TESAU 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, 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, en exclusiva, 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; toda vez que, a su juicio, es la interpretación más acorde a la Ley de Financiación atendiendo a su *“espíritu y finalidad”*; tal y como lo establece con criterio preferente el artículo 3 del Código Civil.

Así por tanto, según la interpretación de TESAU, 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 CNMC en alguno de los citados servicios (servicio telefónico fijo, móvil o proveedor de acceso a internet), únicamente deberían formar parte de la base imponible de la aportación *“aquellos que estén ligados exclusivamente a la actividad que la entidad efectivamente desarrolla como operador de comunicaciones electrónicas de telefonía fija, móvil e 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 y actividades.

En efecto, 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**”*³.

³ Sin perjuicio de que *“el precepto invocado se refiere a la interpretación de normas, y se intenta aplicar a una que por su claridad, no está necesitada de interpretación alguna («in claris non fit interpretatio»)*. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 octubre 1994 RJ 1994\7582.

Es cierto que, tal y como ha declarado el Tribunal Supremo en su 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, Telefónica 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 ni contemplada por la Ley.

Frente a esta argumentación, basta remitirse a lo establecido en el mismo precepto argumentado por TESAU 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 TESAU, del artículo citado *supra* 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 de telefonía fija, móvil o como proveedores 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 CNMC 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 los 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 define claramente que la base imponible de esta aportación serán *“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 cuanto a la determinación de los ingresos declarar por los sujetos pasivos, 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 la determinación de la base imponible (como la determinación de los sujetos pasivos o la delimitación del hecho imponible, el devengo o la fijación del tipo de gravamen) no puede quedar 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 regulan*”⁴ 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 a estimar que el legislador no pretendió excluir ningún concepto, distinto a los tantas veces señalados, de la base imponible de la aportación.

⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), núm. 872/2010 de 30 septiembre, JUR/2010\393214.

Finalmente, en la Exposición de Motivos antes transcrita se dice que los operadores de telecomunicaciones actúan “a través de varias soluciones y medios técnicos existentes” así como “a través de los que de inmediato se pondrán en funcionamiento”, realizando, a continuación, una enumeración de carácter meramente ejemplificativo o *numerus apertus*, dada la imposibilidad de prever todos los desarrollos y aplicaciones tecnológicas del futuro. Por este motivo, tampoco cabe reducir los elementos de la base imponible de esta aportación exclusivamente a los servicios minoristas de comunicaciones fijas, móviles y de banda ancha, tal y como alega TESAU.

TERCERO.- Sobre la exclusión de determinadas partidas de la base imponible y la falta de acreditación de los conceptos no declarados.

Bajo una argumentación similar a la antes descrita, la interesada alega que, teniendo en cuenta la redacción tanto de la Ley de Financiación CRTVE, como la del Reglamento de Financiación CRTVE, se desprende que el legislador únicamente quería incluir en la base imponible de la aportación los ingresos procedentes de las prestaciones de servicios.

En efecto, según entiende TESAU, ello se desprende del artículo 5.3 de la Ley de Financiación CRTVE que prevé que deberán realizar la citada aportación los operadores de comunicaciones electrónicas inscritos en el Registro de esta CNMC en alguno de los servicios o ámbitos siguientes: (a) servicio telefónico fijo, (b) servicio telefónico móvil y/o como (c) proveedor de acceso a internet (que prestando el servicio en más de una Comunidad Autónoma, presten, a su vez, algún servicio audiovisual u otro que incluya publicidad).

Por tanto, a juicio de TESAU, aquellas operaciones que ésta realice y que sean consideradas entregas de bienes (y no prestaciones de servicios) no se deben computar para el cálculo de la base imponible de la aportación, “al ser excluidos por la regulación de la misma⁵”.

Conforme hemos argumentado en el Fundamento de Derecho que precede, no puede tener acogida esta nueva alegación toda vez que, mediante la misma, TESAU 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.

Ya se ha señalado que 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.

⁵ Según TESAU, esta interpretación debe ponerse en relación con lo que debe entenderse como entregas de bienes (la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes) y prestaciones de servicios (toda operación que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes), contenidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por remisión del artículo 7.1 LGT (“Fuentes del ordenamiento tributario”, al no venir definidos estos conceptos por la Ley de Financiación).

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 a la configuración de la base imponible.

Como ya ha señalado este mismo organismo⁶, debemos insistir en que aplicar cualquier otra exclusión basada en distinciones no previstas en la Ley supondría infringir tanto el principio general de legalidad tributaria del artículo 8 apartados a) y d) de la LGT relativo a la determinación de la base imponible y a la fijación de exenciones como los principios generales de especialidad y el contenido en el aforismo “*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”. Así se reconoce expresamente, en materia tributaria, por la SAN de 3 de diciembre de 2009 (JUR 2009\487622):

*“[D]istinguir (...) para la fijación de la base imponible, que el valor de enajenación de los valores bursátiles sea o no superior al de su cotización en Bolsa, orilla y, por tanto, vulnera no sólo el comentado principio general de derecho sino también el de especialidad, pues **si la Ley hubiera querido distinguir tales supuestos lo habría hecho**, y, en consecuencia, no cabe soslayar tal principio por razones de igualdad o progresividad no previstas, ni siquiera implícitamente, en la norma.”*

Conviene señalar, asimismo, 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 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.

En efecto, independientemente del razonamiento aducido por TESAU respecto a la vinculación que ésta realiza en cuanto a la determinación del sujeto pasivo y la cuantificación de la base liquidable de la aportación, a los efectos de concluir que determinados ingresos no formarían parte de la base imponible de ésta, cabe señalar que, 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*”⁷, 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*

⁶ Véase, entre otras, la Resolución de la CMT relativa al recurso de reposición interpuesto por Vodafone España SAU, contra la Resolución, de fecha 3 de noviembre de 2011, por la que se acuerda la emisión de una liquidación complementaria de la aportación a ingresar por la recurrente correspondiente al ejercicio 2010, dictada en el expediente AJ 2011/2679.

⁷ 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*”.

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.⁸».

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 este organismo. Por otro lado, similar divergencia se observa respecto de las cifras consignadas por el interesado en sus Cuentas Anuales, depositadas y publicadas en el Registro Mercantil.

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, reflejados en sus cuentas anuales depositadas y, por otro lado, debidamente cotejados con los ingresos informados a los efectos del Informe anual que realiza periódicamente esta Comisión.

No puede inferirse valor acreditativo alguno, ciertamente, a un cuadro elaborado por la propia interesada y 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 en sus Cuentas Anuales.

⁸ [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)

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.

CUARTO.- Vigencia de la normativa que regula las aportaciones para la financiación de la Corporación RTVE y deber de esta Comisión de aplicarla.

Finalmente, respecto a las alegaciones de TESAU sobre la supuesta vulneración del ordenamiento jurídico por parte de la normativa reguladora de la aportación, esto es, la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española y de su Reglamento de desarrollo, el Real Decreto 1004/2010; conviene recordarle a TESAU que ambas normas constituyen disposiciones de derecho positivo vigentes que deben ser necesariamente aplicadas por la Administración, de conformidad a lo establecido por el artículo 9.1 de la Constitución Española que recuerda que los poderes públicos están sujetos a la Constitución y *“al resto del ordenamiento jurídico”*.

Por lo tanto, tratándose de normas vigentes, deben ser observadas y cumplidas por esta Comisión en tanto los supuestos vicios de inconstitucionalidad aducidos por la interesada no sean constatados por el órgano competente; siendo esta una cuestión reservada en todo caso a su determinación por la jurisdicción (ordinaria o constitucional) competente⁹.

La CNMC, como entidad gestora, liquidadora y recaudadora de la aportación, se halla vinculada por los mencionados principios constitucionales en virtud de las exigencias y potestades específicas de las que le provee el ordenamiento jurídico en orden a velar por la efectividad del cumplimiento de la contribución a los gastos públicos, en nuestro caso, de las aportaciones para la financiación de RTVE, con sujeción a dichos principios. Esto es, esta Comisión ha de determinar la base imponible, en los mismos términos, a todos los sujetos que resultan aportantes según la capacidad económica de éstos; esto es, velar porque la cuantía de las aportaciones de los sujetos pasivos esté directamente relacionada con la cuantía de sus ingresos brutos de explotación, en igualdad de condiciones.

En consecuencia, es indudable que esta Comisión no puede, como pretende TESAU, dejar de aplicar determinados preceptos de una Ley o de un reglamento por ser presuntamente

⁹ Cabe traer a colación, asimismo, lo declarado por el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) en su Auto de 2 diciembre 2010 (JUR 2011\4386), con ocasión de una solicitud de medidas cautelares para la suspensión de los arts. 4, 6 y Disposición Transitoria Segunda del Reglamento de Financiación CRTVE, según la cual *“Es cierto que la Comisión ha iniciado un procedimiento de infracción contra el Reino de España pero dicho procedimiento no conlleva la suspensión de la medida acordada ni de su existencia se deriva necesariamente la “claridad” de la vulneración del Derecho Comunitario que es exigible para el fumus boni iuris que se afirma por la recurrente”*.

inconstitucionales so pretexto de que los mismos perjudican sus intereses legítimos, por lo que no pueden acogerse dichas alegaciones como fundamento suficiente para dar término al presente procedimiento de comprobación.

QUINTO.- Sobre los ingresos no declarados por TESAU.

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, en el presente supuesto, una vez analizada la autoliquidación de la aportación del ejercicio 2011 presentada por TESAU y los antecedentes que obran en poder de esta Comisión, se ha podido comprobar que los datos declarados por ésta como ingresos brutos de explotación del ejercicio 2011, en su autoliquidación, **no se corresponden con la base liquidable que debió haber declarado TESAU a los efectos del cálculo de la aportación anual a realizar por dicha entidad en el ejercicio 2011**, toda vez que TESAU 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 5 de la Ley de Financiación CRTVE.

La citada circunstancia, es decir, la existencia de elementos determinantes de la aportación no declarados por TESAU, se desprende del importe de los ingresos brutos de explotación informados por TESAU para el Informe anual del 2011 puestos en relación con sus cuentas anuales debidamente auditadas del mismo ejercicio y de las que han servido los servicios de esta Comisión a los efectos de determinar los ingresos brutos no declarados por la operadora, teniendo en cuenta que, según lo establecido por el artículo 254.2 de la Ley de Sociedades de Capital, dichas cuentas muestran **“la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con [dicha] Ley y con lo previsto en el Código de Comercio”**.

Respecto a lo anterior, cabe señalar que, a los efectos de determinar los ingresos brutos de explotación facturados por la TESAU en el ejercicio 2011, los servicios de esta Comisión se han servido, en concreto, del importe de la cifra neta de negocios¹⁰ y la partida correspondiente a “otros ingresos de explotación” que aparecen reflejadas en las Cuentas Anuales de la compañía para el mencionado ejercicio 2011.

¹⁰ Cabe señalar que, según la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 enero 1998 (RJ\1998\3025), **“El concepto contable más próximo al de «ingresos brutos procedentes de la facturación», es el de «Importe de la cifra de negocios», que aparece definido en el artículo 191 del Texto refundido, que dispone: «Cifra de negocios. El importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos indirectamente relacionados con la mencionada cifra de negocios»**. En esta STS se declaró, por otra parte, que **“Es claro que el Derecho contable y la ciencia de la economía de la empresa, que utilizamos como elementos interpretativos, ante la ausencia de una definición legal del concepto de “ingresos brutos procedentes de la facturación”, a efectos de la aplicación del art. 45.2 de la Ley 39/1988 (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) , no permiten reducir o disminuir la cifra de Ingresos por Ventas a los demás abonados, como consecuencia del coste de las obligaciones asumidas por las empresas eléctricas, integrantes del Sistema Eléctrico Nacional, luego las partidas discutidas no deben restarse a efectos de la liquidación del Precio Público por utilización del suelo, subsuelo y vuelo de las vías públicas municipales”**.

A continuación se expone un cuadro con el detalle de ingresos que aparece en las cuentas anuales de TESAU, puestos en relación con los importes de las partidas correspondientes a ingresos mayoristas y minoristas audiovisuales declarados por la propia entidad interesada a los efectos del informe Anual del 2011:

INGRESOS BRUTOS DE EXPLOTACIÓN	
Cifra de negocios (cuentas anuales del ejercicio 2011)	9.844.412.000,00 €
Otros Ingresos de explotación (cuentas anuales del ejercicio 2011)	31.746.000,00 €
Ingresos correspondientes al mercado de referencia al por mayor (declarados para el informe Anual 2011)	-2.070.319.354,26 €
Ingresos por servicios minoristas audiovisuales (declarados para el informe Anual 2011)	-216.127.909,81 €
Total Ingresos a efectos de la aportación	7.589.710.735,93 €

Teniendo en cuenta la naturaleza y los importes de las anteriores partidas, TESAU debió haber declarado como ingresos brutos de explotación del ejercicio 2011, esto es como base liquidable de la aportación, una vez descontados sus ingresos mayoristas y minoristas audiovisuales, el importe de **7.589.710.735,93 Euros** (en lugar de la suma de **[CONFIDENCIAL]** Euros, 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 TESAU, es decir, ingresos brutos de explotación efectivamente percibidos por dicha entidad pero que, no obstante, no han sido tomados en cuenta por TESAU a los efectos de la cuantificación de la aportación, contrariamente a lo previsto por el artículo 5 de la Ley de Financiación.

SEXTO.- 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 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 TESAU 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
TESAU	2011	7.589.710.735,93 €	[CONFIDENCIAL]	[CONFIDENCIAL]	0,90%	[CONFIDENCIAL]

Por otro lado, el artículo 101 del Reglamento de Gestión e Inspección dispone, en su apartado 3, lo siguiente: **“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] Euros**, 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	14/11/2013	624	[CONFIDENCIAL]	5%	[CONFIDENCIAL]	[CONFIDENCIAL]

Por todo lo anterior, la Sala de Supervisión Regulatoria del Consejo de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en su sesión de 14 de noviembre de 2013

RESUELVE

ÚNICO.- Emitir a Telefónica de España, S.A.U. una liquidación provisional complementaria de la aportación a ingresar por ésta en el ejercicio 2011, establecida en el artículo 5 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española, por el importe de **[CONFIDENCIAL]**, calculada sobre la base de los ingresos brutos de explotación no autoliquidados por TESAU en el “Modelo A1” presentado por ésta el 29 de febrero de 2012.

Contra esta Resolución 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.

Asimismo, y para hacer efectivo el pago del referido importe de **[CONFIDENCIAL]**, adeudado por el obligado tributario, deberá acompañarse, conjuntamente con la presente resolución, el 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.