



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 09/11 del Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, celebrada el día 17 de marzo de 2011, se ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Por el cual se aprueba la

Resolución por la que se acuerda la emisión de una liquidación complementaria de la aportación a ingresar por Telefónica de España, S.A.U. 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 la dicha entidad (AD 2010/2018).

I ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Presentación de la autoliquidación y de los pagos a cuenta.

Con fecha 5 de octubre de 2010, la entidad Telefónica de España, S.A.U. (en adelante, TESAU) presentó en el Registro telemático de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, como obligado al pago de la aportación prevista en el artículo 6 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española, (en adelante, Ley de financiación CRTVE), los siguientes documentos:

- (i) Documento de autoliquidación de la aportación a realizar en 2009 por TESAU, modelo A2, como prestadora del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma en acceso abierto/condicional de pago, por importe de 108.296,52 Euros, prevista en la disposición transitoria tercera 3.ª de la Ley de financiación CRTVE, y
- (ii) Documento de pagos a cuenta de abril y julio de 2010, modelos A4, respecto a la aportación a realizar del ejercicio 2010, por los importes de 81.000,47 euros y 81.000,47 euros, respectivamente

Cabe señalar que, tanto el importe de la autoliquidación correspondiente a la aportación a realizar en el ejercicio 2009, como los pagos a cuenta correspondientes al ejercicio 2010, fueron calculados por la referida entidad sobre la base de sus ingresos brutos de explotación obtenidos durante el ejercicio 2009.

Una vez consultados los registros y archivos de esta Comisión, se ha podido comprobar que, el importe de la referida autoliquidación y de los pagos a cuenta, fueron ingresados, asimismo, el 5 de octubre de 2010.



SEGUNDO.- Notificación de inicio del procedimiento de verificación de datos y requerimiento de aclaración/justificación.

Habiéndose observado discrepancias entre los datos declarados por TESAU como ingresos brutos de explotación del ejercicio 2009, tanto en el modelo de autoliquidación como en el de los pagos a cuenta, con el importe de los ingresos brutos de explotación del mismo ejercicio presentados por dicha entidad ante esta Comisión a los efectos del Informe anual que ésta realiza periódicamente, se procedió a iniciar el procedimiento de verificación de datos establecido en el artículo 131 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT).

El citado procedimiento de verificación de datos se inició mediante un requerimiento notificado a la representación legal de TESAU en fecha 15 de noviembre de 2010, conforme a lo establecido por el artículo 132.1 de la LGT.

Mediante la referida comunicación se requirió a TESAU para que aportase la siguiente información: **(i)** a los efectos de aclarar y justificar la discrepancia observada, dicha entidad debía informar qué servicios audiovisuales tuvo en cuenta para cuantificar su declaración de ingresos brutos facturados del ejercicio 2009 y cuyo importe consignó como base imponible de la autoliquidación de la aportación a realizar en el ejercicio 2009 y, asimismo, **(ii)** TESAU debía aclarar y justificar las discrepancias observadas respecto a sus ingresos brutos de explotación declarados a esta Comisión para el Informe anual y los ingresos brutos de explotación consignados como base imponible de la citada autoliquidación.

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

Con fecha 26 de noviembre de 2010 tuvo entrada en el Registro de esta Comisión un escrito de Don Pablo de Carvajal González, en nombre y representación de TESAU, por el que da contestación al requerimiento de información citado en el antecedente de hecho anterior.

La entidad requerida aclara y justifica las discrepancias observadas respecto a sus ingresos brutos de explotación, sobre la base de las siguientes alegaciones:

- TESAU sostiene, respecto a la naturaleza de los servicios audiovisuales que forman parte de la base imponible de la autoliquidación, que *“(...) los únicos ingresos sometidos a gravamen se corresponderían con las actividades ligadas a los contenidos bajo demanda así como a las comunicaciones de carácter comercial.* La referida entidad indica que dichas actividades quedarían encuadradas en las definiciones 2.b (servicio de comunicación audiovisual televisiva a petición) y 24 (comunicación comercial audiovisual) del artículo 2 de la citada Ley General de la Comunicación Audiovisual.
- En cuanto a las diferencias existentes con la declaración de ingresos para el Informe Anual, TESAU afirma que la declaración de ingresos del Informe Anual incluye, bajo el capítulo de servicios audiovisuales, determinados conceptos que no responden a la tipología de servicios definida por la Ley General de Comunicación Audiovisual, de cara a su caracterización como ingresos sujetos a gravamen.

Por otro lado, TESAU afirma que debe tenerse en cuenta que dicha declaración se realizó con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual, y del Real Decreto 1004/2010 de 5 de agosto, por el que se desarrolla la Ley 8/2009, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española, que determinan y concretan tanto las definiciones de los servicios audiovisuales como la tipología de ingresos a imputar.



- Así, de cara a la declaración de ingresos para el Informe Anual se habrían tenido en cuenta diversas partidas que, atendiendo a la citada categorización, no estarían sujetos a gravamen de acuerdo a la nueva normativa en vigor y, por ese motivo, no resultan coincidentes las partidas correspondientes a conceptos cuya naturaleza conceptual y jurídica no resulta homogénea.

TESAU finaliza su escrito solicitando que se tenga por presentado y, en su virtud, se tenga por aportada la información requerida dando por cumplido el requerimiento efectuado por esta Comisión de fecha 15 de noviembre de 2010.

CUARTO.- Propuesta de resolución y trámite de audiencia del expediente por el que se acuerda el inicio del procedimiento de comprobación limitada.

Mediante el correspondiente escrito del Presidente de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones fechado el día 22 de diciembre de 2010, con salida de esta Comisión el 28 del mismo mes, se informó a TESAU la terminación del procedimiento de verificación de datos al incoarse, en ese mismo acto, el inicio del procedimiento de comprobación limitada que ahora se tramita, de conformidad con lo establecido por el artículo 133.1.e) de la LGT y en concordancia con lo previsto por el artículo 163 del Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria (en adelante, Reglamento de Gestión e Inspección)

El citado procedimiento de comprobación limitada se inicio mediante la notificación a la interesada de la propuesta de liquidación complementaria para que, en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios, todo ello, de conformidad con lo previsto por el artículo 137.2 *in fine* de la LGT que dispone que *“Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta”*.

QUINTO.- Alegaciones al trámite de audiencia.

Mediante escrito de fecha 14 de enero de 2011, tiene entrada en el Registro telemático de esta Comisión escrito 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.

Los razonamientos aducidos por la operadora a la propuesta de resolución pueden resumirse, fundamentalmente, en los siguientes:

- ***Sobre la discrepancia existente entre los ingresos de los servicios audiovisuales que forman parte de la base imponible de la autoliquidación.***

TESAU sostiene que de la redacción del artículo 6.1 de la Ley de Financiación CRTVE no queda convenientemente definido ni concretado qué se entiende por "ingresos brutos de explotación", para lo que, en cambio, sí resulta especialmente clarificador lo que, en un momento temporal posterior, desarrollaba el Real Decreto 1004/2010 en lo relativo a la identificación de los ingresos brutos de explotación a los efectos del cálculo de la aportación a realizar por los agentes obligados conforme a las definiciones contenidas en la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de Comunicación Audiovisual.

En ese sentido, TESAU cita el apartado 1 del artículo 5 del citado Real Decreto que señala que *“1. Están obligados a realizar las aportaciones establecidas en el artículo 6 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española, los prestadores privados del servicio de comunicación audiovisual televisiva tanto en abierto como en condicional*



de pago, siempre que el servicio tenga un ámbito geográfico estatal o superior al de una comunidad autónoma. A estos efectos, se entenderán prestadores de servicios de comunicación audiovisual televisiva, aquellos definidos como tales en el artículo 2 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual.”.

A lo anterior, TESAU agrega que el artículo 2 de la Ley 7/2010 se refiere a los servicios de comunicación audiovisual como *"aquellos cuya responsabilidad editorial corresponde a un prestador del servicio y cuya principal finalidad es proporcionar, a través de redes de comunicaciones electrónicas, programas y contenidos con objeto de informar, entretener o educar al público en general, así como emitir comunicaciones comerciales"*, entre los que incluye una serie de modalidades en su variante "televisiva" en función, principalmente, de la capacidad de elección de los contenidos y programas por parte del propio espectador: a) servicio de comunicación audiovisual televisiva; b) servicio de comunicación audiovisual televisiva a petición, y c) servicio de comunicación audiovisual televisiva en movilidad.

En virtud de lo anterior, a juicio de TESAU, los únicos ingresos sujetos a gravamen son aquellos percibidos efectivamente "en razón de su actividad como prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva de acuerdo a lo establecido en la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual", y "en particular, los ingresos que se deriven de actividades y conceptos contemplados en las definiciones del artículo 2: 2.a, 2.b, 2.c, 4, 5, 7, 8, 9, 11, 14 y 24; de la financiación anticipada de la producción europea de películas cinematográficas, películas y series para televisión, así como documentales y películas y series de animación prevista en el artículo 5.3 y de los negocios jurídicos previstos en el artículo 29".

Por tanto, TESAU considera que en su autoliquidación no ha procedido a "deducir" ningún ingreso que, teniendo en cuenta el marco normativo expuesto en los párrafos precedentes, debiera estar efectivamente sujeto a gravamen. Así, de acuerdo con la delimitación fijada por el Real Decreto 1004/2010 y, en línea con lo que TESAU ya informó en su escrito de respuesta al requerimiento de información de esta Comisión del pasado 15 de noviembre de 2010, son los servicios prestados cuya naturaleza corresponde a dicha delimitación los que TESAU tuvo en cuenta de cara a la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2009.

En ese sentido, TESAU afirma que únicamente se tomaron en consideración aquellos ingresos de servicios encuadrados en las definiciones 2.b (servicio de comunicación audiovisual televisiva a petición) y 24 (comunicación comercial audiovisual) del artículo 2 de la citada Ley General de la Comunicación Audiovisual.

TESAU considera que la denominación comercial del servicio afecto a la imputación de los ingresos considerados en el presente expediente se corresponde con la de "Imagenio Videoclub", bajo la marca de "Movistar Imagenio". A su juicio, *"Dicho servicio constituye la oferta de contenidos bajo demanda de TdE que se presta para el visionado de una variedad de tipología de contenidos y programas (como películas, series de televisión, conciertos y documentales) en el momento elegido y a la propia decisión del usuario durante las 24 horas del día. Asimismo, TdE explota espacios publicitarios en su plataforma de IPTV a través de la interfaz propia de la plataforma, (en el menú de navegación o en el cambio de canal), además de los que inserta con motivo de otros eventos, programación o estrenos"*.

En base a lo anterior, a continuación se recoge el desglose de los ingresos brutos facturados en el 2009 correspondientes a los citados servicios audiovisuales prestados y sobre los cuales se giró por parte de TESAU la correspondiente autoliquidación:



COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

Concepto	Ingresos brutos facturados en 2009
<i>Servicio de comunicación audiovisual televisiva a petición (definición 2.b Ley General Audiovisual)</i>	
Fútbol	6.083.744,77€
Películas	11.858.653,54€
Otros contenidos (documentales, música, noticias.)	2.439.291,93€
<i>Comunicación Comercial Audiovisual (definición 24 Ley General Audiovisual)</i>	
Venta espacios publicitarios mercado	1.218.435,58€
Total	21.600.125,82€

Por tanto, TESAU reitera que el planteamiento de la propuesta de resolución relativa a la liquidación complementaria en base a la información que obra en poder de esta Comisión, como consecuencia de la información presentada por TESAU para la elaboración del Informe Anual, no puede considerarse correcta al integrar la globalidad de ingresos de dicha entidad ligados a su actividad de carácter audiovisual pero que, en ningún modo, responde a la categorización y naturaleza jurídica de los ingresos que efectivamente están afectos por el gravamen de acuerdo al Real Decreto 1004/2010 que desarrolla la Ley 8/2009 de financiación de Corporación de Radio y Televisión Española.

En concreto, TESAU entiende oportuno considerar las siguientes matizaciones sobre la tipología de ingresos presentados al Informe Anual:

- "Alquiler descodificadores". Los ingresos provenientes de esta actividad no pueden considerarse afectos por cuanto constituyen ingresos por "alquiler de equipamiento", en ningún caso contemplado entre los incluidos en el apartado 5.2 de Real Decreto 1004/2010.
- "Cuotas de instalación". Son los ingresos derivados de la puesta en marcha y de los trabajos de preparación para el comienzo posterior de la prestación de los servicios de carácter audiovisual, tampoco incluidos entre los referidos en el citado artículo 5.2. Igualmente, esta sería la interpretación que se haría directamente si fuera un proveedor externo el que instalara y facturara los trabajos previos de preparación para la correcta prestación del servicio.
- "Cuotas mensuales". Son los ingresos asociados a la difusión de canales de terceros agentes sobre los que TESAU no tiene responsabilidad editorial, actividad que no puede considerarse como servicio de comunicación audiovisual de acuerdo a la definición 2 del artículo 2 de la Ley General de la Comunicación Audiovisual y que, por tanto, no estaría sujeto a gravamen según el artículo 5.1 del Real Decreto 1004/2010.

Asimismo, la citada entidad manifiesta que, teniendo en cuenta lo previsto por el artículo 51 LGT respecto al método de estimación directa, *"los elementos utilizados para cuantificar la obligación deben ser los previstos en la normativa del tributo; por lo que no podrán extraerse datos declarados a efectos de otros informes en base a criterios distintos a los regulados para dicho tributo. Por tanto, si la Administración pretende demostrar que la declaración y cuantificación efectuada por mi representada no es correcta, deberá hacerlo mediante el análisis de los elementos tributarios y motivando suficientemente su resolución, no siendo suficiente la simple afirmación de una discrepancia respecto de los ingresos que figuran en un informe elaborado con otros criterios y que no se corresponden con el hecho gravado.*



- **Imprudencia de la aportación del artículo 6 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española.**

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. 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 las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión del 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

Por otro lado, TESAU entiende que el Real Decreto 1004/2010 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. Asimismo, a juicio de TESAU, el Real Decreto 1004/2010 al haber establecido para los sujetos pasivos de la aportación la obligación de satisfacer los pagos a cuenta vencidos en 2010 y no satisfechos por los operadores en la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1004/2010 (7 de agosto de 2010), ha violado el principio de legalidad en materia tributaria, ya que dicha obligación de pago no fue establecida por la Ley de financiación CRTVE.

Asimismo, TESAU considera que las aportaciones establecidas en la Ley de Financiación CRTVE no cumplen con los parámetros establecidos por los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, por cuanto son incompatibles con los términos en los que la legislación sectorial dispone el gravamen de las empresas de telecomunicaciones (no discriminatorias, transparentes, justificadas objetivamente y proporcionadas a su fin).

Por todo ello, solicita a esta Comisión se tenga por evacuado el trámite de audiencia y de acuerdo con lo expuesto anteriormente manifestada la disconformidad con la propuesta de liquidación formulada y la autoliquidación realizada y, tras los trámites legales oportunos, resuelva la terminación del expediente de comprobación limitada y regularice la autoliquidación presentada, conforme a los argumentos expuestos por dicha entidad donde se manifiesta la impropiedad del pago de la aportación.

II FUNDAMENTOS JURÍDICO 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 entidad en el ejercicio 2009 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 al respecto por haber sido aportados por TESAU a efectos del Informe Anual y los declarados por ésta en su autoliquidación; todo ello al amparo del artículo 137 de la LGT.



Cabe señalar que, mediante el requerimiento de información notificado a TESAU en fecha 15 de noviembre de 2010, esta Comisión procedió a iniciar el procedimiento de verificación de datos establecido en el artículo 131 LGT, el mismo que prevé la facultad de la Administración para iniciar dicho procedimiento de gestión tributaria, entre otros, (i) cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria y, por otro lado, (ii) cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

No obstante, siendo necesarias en el presente supuesto las actuaciones previstas para el procedimiento de comprobación limitada, concretamente, las establecidas en el artículo 136.2 LGT, y teniendo en cuenta lo previsto por el artículo 133.1.e) de la Ley, que establece que el procedimiento de verificación de datos terminará, entre otros, *"Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos"*, mediante la liquidación provisional¹ que aquí se acompaña se puso fin al procedimiento de verificación de datos y, por otro lado, se dio inicio al procedimiento de comprobación limitada² regulado por los artículos 136 y ss. LGT.

SEGUNDO.- Habilitación competencial.

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

Los artículos 5 y 6 de la Ley de Financiación CTRVE establecen que corresponde a esta Comisión la gestión, liquidación, inspección y recaudación de las aportaciones a realizar por los operadores de comunicaciones electrónicas y la aportación a realizar por los prestadores de servicios de televisión privados, en ambos casos, de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma. Respecto a la Iniciación del procedimiento de comprobación limitada, de acuerdo con lo previsto por el artículo 137.1 de la LGT, *"Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente"*.

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

¹ En lo que se refiere a las liquidaciones tributarias, éstas se definen en el artículo 101.1 de la LGT como "el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración 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". El referido precepto aclara, asimismo, que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.

² En efecto, el apartado 1 *in fine* del artículo 137 LGT prevé, respecto a la Iniciación del procedimiento de comprobación limitada, lo siguiente: *"Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta"*.



III FUNDAMENTOS JURÍDICO MATERIALES

PRIMERO.- Sobre el procedimiento de comprobación limitada.

Con carácter previo, cabe señalar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 6.2 de la Ley de Financiación CRTVE, la aportación establecida en dicho artículo se regirá por lo dispuesto en la citada Ley 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, finalmente, por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas. Así las cosas y habida cuenta de que ni la Ley 8/2009 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.

Tal y como señala el artículo 136.1 de la LGT, en el procedimiento de comprobación limitada 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 Reglamento de Gestión e Inspección, 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.

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.

De conformidad con lo anterior, la comprobación tiene 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.

SEGUNDO.- Determinación legal de los elementos esenciales de la aportación.

En consonancia con lo previsto por el artículo 139.2.a) de la LGT, la obligación tributaria objeto de la presente resolución es la aportación establecida en el artículo 6 de la Ley de financiación de RTVE del ejercicio 2009. Dicho precepto dispone, respecto al cálculo de la aportación a ingresar por parte de los sujetos obligados, lo siguiente:

*“Las sociedades concesionarias y las prestadoras del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma deberán efectuar una aportación anual, **calculada sobre los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente**, con la finalidad 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 el impacto económico favorable que de ello se derivará para dichas sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión”.*

Cabe señalar, asimismo, que la disposición transitoria tercera de la Ley de financiación de RTVE, “Exigibilidad de las tasas y aportaciones en 2009”, establece, respecto a la concreta aportación a realizar del ejercicio 2009 por parte de los prestadores del servicio de televisión, lo siguiente:

*3.ª La aportación a realizar en 2009 por las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma se calculará dividiendo por 365 **el importe anual en 2009 de los ingresos brutos de explotación a que se refiere el artículo 6**, multiplicándose el resultado obtenido por el número de días de vigencia de la presente ley en el referido ejercicio (122 días) y aplicando al nuevo resultado el porcentaje del 3% o el 1,5%, según corresponda.*

I.- Principio de legalidad tributaria

Como cuestión preliminar a la hora de determinar quiénes son los sujetos pasivos y cómo se calcula la base liquidable de la aportación, es necesario tomar en consideración el principio de legalidad tributaria.

El artículo 8.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria enuncia tal principio en los siguientes términos: “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 8/2009, de financiación de RTVE 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.

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 Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual³ (en adelante LGCA), salvo que esta Ley especial posterior modifique expresamente la Ley tributaria que estableció la aportación.

La LGCA, no obstante haber introducido modificaciones en el texto de la Ley 8/2009, 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 8/2009, incluso a la vista de la incidencia de la nueva normativa sobre la configuración de los servicios audiovisuales.

II.- Sujetos pasivos

El artículo 2 de la Ley de Financiación establece que RTVE se financiará, entre otros ingresos, con una aportación anual que deben realizar los operadores de telecomunicaciones de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma y las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en esta Ley.

El artículo 6 de la misma Ley 8/2009 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.

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,

³ El artículo 1 de la LGCA establece lo siguiente: "Esta Ley regula la comunicación audiovisual de cobertura estatal y establece las normas básicas en materia audiovisual sin perjuicio de las competencias reservadas a las Comunidades Autónomas y a los Entes Locales en sus respectivos ámbitos".



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, como inmediatamente se analizará.

Por último, debe tenerse en cuenta al interpretar el concepto de sujeto pasivo contenido en la Ley de Financiación (y en su Exposición de Motivos), que 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. En el caso que nos ocupa, los beneficiarios de la renuncia de RTVE a realizar ofertas de contenidos de pago o acceso condicional son las plataformas que prestaban y prestan este tipo de ofertas de contenidos de difusión televisiva de pago o de acceso condicional.

III.- Cuantificación de la base imponible

En cuanto a la cuantificación concreta de la aportación, no puede ignorarse que, su base de cálculo ha de establecerse a la luz de las disposiciones vigentes, de forma armonizada con las definiciones legales establecidas en la Ley de Financiación, que es la ley especial de naturaleza tributaria aplicable prioritariamente para la gestión y recaudación de las citadas aportaciones.

Según es de ver, la vigente Ley de Financiación CRTVE contiene todos y cada uno de los criterios de cuantificación de la aportación establecida en su artículo 6, por lo que no procede declarar (o excluir) ingresos que diverjan de los previstos por el referido artículo, amparándose en una supuesta falta de concordancia de la ley con el Reglamento posterior de desarrollo.

En efecto, el régimen establecido por la Ley de Financiación encuentra su razón de ser en su Exposición de Motivos, la cual revela los objetivos del nuevo sistema de financiación, así como su articulación.

Así, señala dicha Exposición de motivos 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 [...]”.

Ni la exposición de motivos, ni el tenor literal de la Ley permiten inducir que el propósito del legislador (ni en esta ley, ni en la posterior LGCA) fuera el de excluir de la aportación concepto alguno.

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 8/2009 establezca una fórmula omnicomprendiva 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”. 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 omnicomprendiva a favor de la inclusión de todos los ingresos brutos de explotación de los operadores, sin excepción.

Esta voluntad omnicomprendiva es coherente 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 competir en el mercado minorista de contenidos audiovisuales de pago y de acceso condicional.

Conforme a la Ley, los obligados tributarios serían beneficiarios del impacto positivo derivado de la desaparición de un competidor en el mercado audiovisual de acceso condicional o de pago, 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. Y ello con independencia de si determinados ingresos se hallan vinculados al hecho de que los contenidos que emite el operador son propios o ajenos, es decir, de su responsabilidad editorial sobre los mismos. De otra manera (es decir, si sólo fueran gravados los ingresos de las actividades sobre las que, según la LGA, los operadores tienen responsabilidad editorial), se estaría dejando, en contra de lo pretendido por la Ley, que estos operadores de plataforma dejaran de compensar por la renuncia de RTVE a ofrecer estos mismos contenidos de los que ella tampoco tendría la responsabilidad editorial. 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 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”.

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 minorista de contenidos audiovisuales de pago y de acceso condicional. Por otra parte, los obligados tributarios obtienen ingresos por realizar esas actividades, con independencia de si tienen la responsabilidad editorial de su contenido, lo que habilita su gravamen.

Contra esta voluntad omnicomprendiva del legislador chocaría una interpretación restrictiva del Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, por el que se desarrolla la Ley 8/2009.

En cuanto a la determinación de los ingresos brutos de explotación correspondientes a los servicios de televisión de pago, 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 LGA. 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 en que viene definida en la LGCA, sino de televisión, concepto éste más amplio que el de las definiciones de la LGA.



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

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.

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

En este sentido, no se puede perder de vista que la Ley de Financiación restringió extraordinariamente aquellos aspectos que podían ser objeto de desarrollo reglamentario, ciñendo éste, en lo que aquí interesa, a los siguientes aspectos:

- Determinación del procedimiento para canalizar la aportación a la financiación de la Corporación Radio Televisión Española (artículo 6.8).
- Establecimiento potestativo del deber de autoliquidación de la aportación por los obligados al pago de la misma (artículo 6.9)
- Regulación de 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 (Disposición Adicional Sexta).

No existe habilitación específica en la Ley, fuera de esos tres supuestos, para que, en esta materia, el desarrollo reglamentario pudiera incidir en aspectos que la propia Ley no previera. Por tanto, no existía mandato del legislador para que se delimitara (menos aún para que se restringiera) el concepto de ingresos brutos de explotación que el propio legislador incorporó en aquella. Adicionalmente, ni tan siquiera puede propugnarse que el Reglamento en esto realice una adaptación del marco normativo de la aportación a la LGCA, cuando el legislador previó esa contingencia y limitó la adaptación únicamente a los aspectos reseñados en la Disposición Final Segunda 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.

IV.- Exclusión de la base imponible de determinados ingresos y de determinados operadores de servicios de difusión de televisión como sujetos pasivos de la aportación

Frente a la interpretación armónica del Reglamento que se ha apuntado, el interesado propugna la no inclusión en la base imponible de determinados ingresos de explotación percibidos de los usuarios finales; en concreto, los provenientes de ingresos por canales sobre los que no se ostenta el control editorial, con lo que no integrarían el concepto de "servicios de comunicación audiovisual de pago".

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).

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, 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 tanto que los titulares de canales empaquetados no se les obliga a contribuir, por no ser jurídicamente prestadores de servicios de comunicación audiovisual, 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 8/2009 y 5.2 del Real Decreto 1004/2010.

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.- Falta de acreditación de los conceptos no declarados.

De la interpretación realizada en el apartado anterior se desprende, sin lugar a dudas, que se deberán computar todos los ingresos brutos de explotación obtenidos por los prestadores del servicio de televisión por su actividad, sin excluir ningún concepto, toda vez que el antes citado artículo 6.1 de la Ley de financiación de RTVE 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).

No obstante, incluso si hubiera de sostenerse que en virtud del Reglamento cabe la no sujeción de ciertos ingresos procedentes de los usuarios de los servicios audiovisuales, 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 los servicios audiovisuales que presta y el control editorial que realiza sobre los mismos, a los efectos de determinar si éstos formarían parte o no de la base imponible de la aportación, cabe señalar, con carácter previo, 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 mismo⁴”, de lo que se desprende, ciertamente, que en los procedimientos tributarios “cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales” (STS de 11 octubre 2004, RJ 2004\6819)

Así, según ha declarado el Alto Tribunal, en Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el artículo 105.1 LGT “que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas». Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, (...) La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT (refiriéndose al hoy artículo 105.1 LGT) y 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.⁵».

En ese sentido, la carga de la prueba a la que refiere el Tribunal Supremo en la jurisprudencia citada se traduce, en el presente caso, en la carga de probar por parte de TESAU que aquellos importes o partidas de los que dice carecer de responsabilidad editorial y que no han tenido en cuenta para cuantificar sus ingresos brutos de explotación a los efectos del cálculo de la aportación establecida en el artículo 6 de la Ley de financiación de la CRTVE, son, efectivamente, ingresos de partidas por servicios de los que carece responsabilidad editorial o, en suma, que los mismos no forman parte de sus “ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente” (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) .

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

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

⁴ Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que “cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor”.

⁵ [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, en el traslado que hizo al interesado de la propuesta de liquidación puso de manifiesto la divergencia existente entre los ingresos declarados por el interesado y los comunicados en su momento a efectos del Informe Anual que ha de elaborar esta Comisión. 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, el interesado arguye la no inclusión de determinados conceptos en la base de cálculo de la aportación por los motivos que se han detallado en expositivo de la presente resolución.

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 servicios.

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.

CUARTO.- Examen de los datos y antecedentes en poder de la Comisión: existencia de elementos determinantes de la misma no declarados.

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, en el presente supuesto, una vez analizada la autoliquidación de la aportación del ejercicio 2009 presentada por TESAU y una vez analizados los antecedentes en poder de esta Comisión, se ha podido comprobar que los datos declarados por TESAU como ingresos brutos de explotación del ejercicio 2009, en su autoliquidación, **no se corresponden con la base imponible que debió haber declarado a los efectos de la aportación a realizar en el ejercicio 2009** ya que de los mismos no se debería haber excluido ningún ingreso bruto de explotación, en tanto la Ley reguladora de la aportación no lo prevé así. En ese sentido, deben formar parte de la base imponible todos los ingresos brutos de explotación facturados por el sujeto pasivo durante el ejercicio correspondiente sin excepción, tal y como lo prevé el artículo 6.1 de la Ley de financiación de RTVE.

La citada circunstancia, es decir, la existencia de elementos determinantes de la aportación no declarados por TESAU, no solo se desprende de las propias alegaciones efectuadas por dicha entidad, sino, asimismo, del importe de los ingresos brutos de explotación informados por TESAU para el Informe anual del 2009 puestos en relación con sus cuentas anuales debidamente depositadas del mismo ejercicio y de las que se sirvieron los servicios de esta Comisión a los efectos de determinar los ingresos brutos no declarados por TESAU.

TESAU considera, asimismo, que los ingresos provenientes de alquiler de descodificadores y cuotas de instalación no formarían parte de la base imponible de la aportación a realizar por dicha entidad en su condición de prestadora del servicio de televisión.

No obstante, contrariamente a lo señalado por TESAU, esta Comisión ya ha expuesto los motivos por los que entiende que dichos ingresos sí que formarían parte de la base imponible de la aportación.

Adicionalmente, incluso en el caso de que hubiera de considerarse que tales ingresos tuvieran la naturaleza de ingresos no sujetos, se ha señalado igualmente que tal condición habría de ser acreditada (y no meramente alegada) por el interesado, conforme a las reglas de la carga probatoria en esta materia y la interpretación que de ellas ha hecho la jurisprudencia. En el



presente caso, no se ha producido tal acreditación, por lo que los conceptos que el operador pretende que no se hallan sujetos no pueden tenerse por tales.

Así las cosas, de la instrucción del expediente se desprende que TESAU debió haber declarado como ingresos brutos de explotación del ejercicio 2009, a los efectos de la aportación establecida en el artículo 6 de la Ley de financiación de RTVE, el importe de **160.084.459,26 euros** (en lugar de la suma de 21.600.125,82 euros, consignado en el modelo A2), por lo que, teniendo en cuenta que dicho importe de 160.084.459,26 euros es la base imponible sobre la que se debió autoliquidar la aportación de dicho ejercicio, se evidencia en el presente supuesto, ciertamente, *“la existencia de elementos determinantes de la [aportación correspondiente al ejercicio 2009] no declarados (...)”* por TESAU, tal y como lo establece el artículo 136.2.b) LGT.

En ese sentido, teniendo en cuenta que, por una parte la Ley de Financiación no permite considerar excluidos de la base de cálculo los ingresos que el interesado pretende no sujetos, y que, por otro lado, el interesado no ha aportado prueba alguna que desvirtúe la Propuesta de Resolución de fecha 22 de diciembre de 2010, en el sentido de acreditar que dichos ingresos son susceptibles de considerarse excluidos, procede ratificar la misma en todos sus extremos.

Finalmente, respecto a la alegación 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 recordar que dichas normas son dispositivos legales que, a la fecha, constituyen normas de derecho positivo 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”* (artículos 1 y 10 de la LGT). Por lo tanto, tratándose de normas vigentes, deben ser observadas y cumplidas por esta Comisión con independencia de los supuestos vicios de inconstitucionalidad aducidos por TESAU, cuestión reservada en todo caso al Tribunal competente.

QUINTO.- Sobre la emisión de una liquidación provisional complementaria de la aportación correspondiente al ejercicio 2009.

Tal y como ya se ha hecho mención, el artículo 137.2 *in fine* de la LGT prevé, respecto a la iniciación del procedimiento de comprobación limitada, que *“Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta”*. Por otro lado, el artículo 139.1 de la LGT establece, en cuanto a la terminación del procedimiento de comprobación limitada, que dicho procedimiento terminará de alguna de las siguientes formas: a) por resolución expresa de la Administración tributaria, b) por caducidad, o, finalmente, c) por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Respecto al primer supuesto, el mismo artículo 139 de la LGT, en su apartado 2, señala que ***“La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir (...) d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada”***.

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 2009 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 2009, procede dar por terminado el presente procedimiento de comprobación limitada mediante la liquidación provisional que se expone a continuación:



COMISION DEL MERCADO DE LAS TELECOMUNICACIONES

Entidad	Ejercicio	Base imponible de la aportación	Parte proporcional (122 días)	Base imponible declarada	Diferencia (Base imponible no declarada)	Porcentaje aplicado	Liquidación provisional a ingresar
TESAU	2009	160.084.459,26 €	53.507.682,27€	7.219.768,08€	46.287.914,19€	1,50%	694.318,71€

Por otro lado, el artículo 101 del Reglamento de Gestión e Inspección dispone, en su apartado 3, que **“Cuando la resolución contenga una liquidación será de aplicación lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, e incluirá, cuando proceda, los intereses de demora correspondientes.”**

Lo anterior es plenamente concordante con lo previsto por el artículo 26.2 b) de la LGT, el mismo que establece, respecto a la exigencia de intereses de demora, lo siguiente: **“b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente (...)**”.(Énfasis añadido)

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

En atención a lo anterior, procede la liquidación de intereses de demora por la suma de 15.503,28 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
06/10/2010	17/03/2011	163	694.318,71	5%	15.503,28€	709.821,99€

Vistos los citados antecedentes y fundamentos jurídicos, esta Comisión,

RESUELVE

ÚNICO.- Emitir a la entidad Telefónica de España, S.A.U. una liquidación provisional complementaria de la aportación establecida en el artículo 6 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española del ejercicio 2009, por el importe conjunto de SETECIENTOS NUEVE MIL OCHOCIENTOS VEINTIUN EUROS CON NOVENTA Y NUEVE CÉNTIMOS DE EURO (709.821,99 euros), calculada sobre la base de los ingresos brutos de explotación no autoliquidados por TESAU en el “modelo A2”, presentado ante esta Comisión el 5 de octubre de 2010.

Para hacer efectivo el pago del referido importe de SETECIENTOS NUEVE MIL OCHOCIENTOS VEINTIUN EUROS CON NOVENTA Y NUEVE CÉNTIMOS DE EURO (709.821,99 euros), 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, y en el artículo 23.2 del Texto Consolidado del Reglamento de Régimen Interior aprobado por Resolución del Consejo de la Comisión de fecha 20 de diciembre de 2007 (B.O.E. de 31 de enero de 2008), con anterioridad a la aprobación del Acta de la sesión correspondiente.

Asimismo, se pone de manifiesto que contra la Resolución a la que se refiere el presente certificado, que pone fin a la vía administrativa, podrá interponerse, con carácter potestativo, recurso de reposición ante esta Comisión en el plazo de un mes desde el día siguiente al de su notificación o, directamente, recurso Contencioso-Administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el plazo de dos meses a contar desde el día siguiente a su notificación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48.12 de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, la Disposición adicional cuarta, apartado 5, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el artículo 116 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y sin perjuicio de lo previsto en el número 2 del artículo 58 de la misma Ley.

El presente documento está firmado electrónicamente por el Secretario, Jorge Sánchez Vicente, con el Visto Bueno del Presidente, Reinaldo Rodríguez Illera.