

RESOLUCIÓN POR LA QUE SE ACUERDA LA EMISIÓN DE LA LIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA DE LA APORTACIÓN A INGRESAR POR TENARIA, S.A. EN EL EJERCICIO 2012, ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 6 DE LA LEY 8/2009, DE 28 DE AGOSTO, DE FINANCIACIÓN DE LA CORPORACIÓN RTVE Y SU COMPENSACIÓN PARCIAL CON LAS CANTIDADES INDEBIDAMENTE INGRESADAS EN CONCEPTO DE LA APORTACIÓN REALIZADA POR ÉSTA EN SU CONDICIÓN DE OPERADORA DE COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 5 DE LA MISMA LEY.

CRTVE/D TSA/1954/14/LIQUIDACIÓN TENARIA 2012

SALA DE SUPERVISIÓN REGULATORIA

Presidenta

D^a. María Fernández Pérez

Consejeros

D. Eduardo García Matilla

D^a. Clotilde de la Higuera González

D. Diego Rodríguez Rodríguez

Secretario de la Sala

D. Miguel Sánchez Blanco, Vicesecretario del Consejo

En Madrid, a 26 de mayo de 2015

Visto el expediente relativo a la emisión de la liquidación complementaria de la aportación a ingresar por Tenaria, S.A. en el ejercicio 2012, establecida en el artículo 6 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación RTVE y su compensación parcial con las cantidades indebidamente ingresadas en concepto de la aportación realizada por ésta en su condición de operadora de comunicaciones electrónicas, prevista en el artículo 5 de la misma Ley, la **SALA DE SUPERVISIÓN REGULATORIA** acuerda lo siguiente:

I ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Presentación de las autoliquidaciones.

Con fecha 27 de febrero de 2013, la entidad Tenaria, S.A. (en adelante, TENARIA) presentó en el Registro telemático de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones¹ (CMT) como sujeto obligado al pago de las

¹ Organismo sectorial sustituido e integrado en la actual Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

aportaciones previstas en los artículos 5 y 6 de la Ley 8/2009, de Financiación de Radio y Televisión Española (en adelante, Ley de Financiación CRTVE), copias de los siguientes documentos:

- 1) autoliquidación formulada por TENARIA 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 384.044,21 Euros, correspondiente al ejercicio 2012; del que, una vez descontadas las cantidades ingresadas como pagos a cuenta (290.513,97 Euros), supuso un importe final a ingresar de 93.530,24 Euros.

El importe de esta autoliquidación, modelo A1, fue ingresado por TENARIA el 22 de febrero de 2013.

- 2) autoliquidación realizada por esa misma entidad respecto a la aportación a realizar en el 2012 en su condición de prestadora del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma en acceso condicional de pago, modelo A2, por importe de 845,79 Euros, del que, una vez descontadas las cantidades ingresadas a cuenta (1.422,96 Euros), supuso un importe negativo de -577,17 Euros.

SEGUNDO.- Inicio del procedimiento de comprobación limitada.

Tras observarse discrepancias entre los ingresos declarados por TENARIA como base imponible de las mencionadas autoliquidaciones y los datos e informes que obraban en poder de este organismo y, asimismo, a la vista de una serie de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC en lo sucesivo) por las que se han fijado una serie de criterios para la determinación de la base imponible de las aportaciones establecidas en la Ley 8/2009, esta Comisión acordó el inicio del procedimiento de comprobación limitada regulado en los artículos 136 y ss de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

El citado procedimiento de comprobación limitada se inició mediante un requerimiento de información, notificado a TENARIA el 13 de noviembre de 2014, por el cual se solicitó una serie de aclaraciones a la interesada sobre sus ingresos brutos de explotación a los efectos de delimitar qué ingresos de TENARIA corresponden **(i)** directamente a actividades que deban ser consideradas como "prestación de servicio de comunicación audiovisual televisiva" y **(ii)** cuales están directamente relacionados con sus servicios de comunicaciones electrónicas prestados a los usuarios finales, así como determinar cuáles de éstos corresponden a sus ingresos mayoristas y minoristas audiovisuales.

TERCERO.- Contestación al requerimiento.

Con fecha 28 de noviembre de 2014, tuvo entrada en el Registro de la CNMC un escrito de TENARIA por el que da contestación al requerimiento de información antes citado, efectuando una serie de alegaciones en las que sostiene que algunas de las partidas que conforman sus ingresos brutos de explotación no serían computables para el cálculo de la aportación, pero sin detallar el importe ni desglosar en conceptos algunas de las partidas informadas.

CUARTO.- Reiteración de la petición de Información.

Resultando necesario para la instrucción del procedimiento que TENARIA dé a conocer con mayor detalle el desglose e importe de las partidas informadas, se le remitió un nuevo escrito, notificado el 30 de marzo de 2015, por el que se le reiteró la información inicialmente solicitada.

QUINTO.- Contestación al segundo requerimiento.

Con fecha 4 de abril de 2015, tiene entrada en el registro de esta Comisión un nuevo escrito de TENARIA por el que da contestación al requerimiento de información citado en el antecedente de hecho anterior.

SEXTO.- Notificación de la propuesta de resolución.

Con fecha 21 de abril de 2015, se notificó a la interesada la propuesta de resolución del expediente para que, en un plazo de 10 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la mencionada propuesta, presentara las alegaciones y los documentos y justificantes que estimara necesarios, todo ello, de conformidad con lo establecido por los artículos 138.3 de la LGT y 164.4 del RGGI.

SÉPTIMO.- Alegaciones al trámite de audiencia.

Con fecha 1 de mayo de 2015, ha tenido entrada en el Registro de esta Comisión un escrito presentado por TENARIA en el que muestra su disconformidad con la propuesta de liquidación complementaria, sobre la base de las siguientes alegaciones:

1º.- Alegaciones respecto a la determinación de la base imponible de la aportación a realizar por TENARIA como **operadora de telecomunicaciones:**

TENARIA muestra su disconformidad con la propuesta de resolución por cuanto, a su juicio, se consideran en ésta ingresos que según la Resolución del TEAC de 21 de enero de 2014 no deberían formar parte de la base imponible de la aportación a realizar por las operadoras de telecomunicaciones y, entre

ellos, la entidad cita las partidas correspondientes a (i) los ingresos de venta o alquiler de terminales y (ii) aquéllos que no estén relacionados con los servicios de comunicaciones electrónicas prestados a los usuarios finales (empresas y particulares).

En concreto, TENARIA sostiene que las siguientes partidas e ingresos no deberían formar parte de la base imponible de la liquidación:

- **95.082,04 Euros** correspondientes a ingresos por venta de equipos:

TENARIA alega que esta cifra se corresponde con ingresos percibidos por equipos (tales como teclados, webcams, auriculares, USBs, adaptadores, etc.) que tienen como característica en común su condición de elementos accesorios cuya adquisición es voluntaria para el cliente. Por tanto, para la citada operadora, *“idéntico servicio de comunicaciones electrónicas se presta a clientes que desean adquirir estos “extras” como a aquellos que no compran esta tipología de equipos”*.

Para TENARIA, basta con que el usuario disponga de unos auriculares o webcam o teclado propio, que puede adquirir en cualquier tienda de electrónica, para que se le pueda prestar el servicio sin que esté obligado a adquirir estos dispositivos en el momento de suscripción del contrato de prestación de servicios de comunicaciones electrónicas.

- **235 Euros** correspondientes a venta de tarjetas SIM.

Respecto a esta partida, TENARIA sostiene que la distribución de tarjetas SIM es una actividad totalmente independiente de la prestación del servicio de telecomunicaciones ya que, al consistir en un elemento accesorio, un cliente que contrata el servicio de telecomunicaciones con TENARIA puede perfectamente adquirir la tarjeta SIM de manera separada, y lo puede adquirir, además, directamente a TENARIA o a cualquier otro empresario autorizado. Asimismo, señala la interesada que la prestación del servicio tampoco exige la venta de una tarjeta SIM puesto que, a través de una portabilidad numérica, el cliente puede recibir los servicios de TENARIA sin haber comprado en ningún momento una tarjeta SIM de TENARIA.

2º.- Alegaciones de TENARIA respecto a la determinación de la base imponible de la aportación a realizar por ésta como **prestadora del servicio de televisión de acceso condicional:**

TENARIA también muestra su discrepancia con la propuesta de resolución respecto a la determinación de la base imponible de la aportación complementaria en su condición de prestadora del servicio de televisión ya que, a su juicio, en ésta se considera como base imponible ingresos

procedentes de la prestación de un servicio de distribución (difusión) de canales de televisión cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros.

Para TENARIA, tanto la CNMC como el TEAC, en su resolución de 21 de enero de 2014 relativa a la Reclamación Económica-Administrativa R.G.:00-04509-2011, *“confunden la figura de “prestador del servicio de comunicación audiovisual televisiva de pago”, cuyos ingresos deben formar parte de la base imponible, con la figura de mero distribuidor del citado servicio que es la actividad que TENARIA desarrolla. Al ser la actividad de TENARIA la de mero distribuidor del servicio y no la de prestador de dicho servicio, los ingresos de TENARIA por esta actividad de distribución no forman parte de la base imponible de la aportación”*.

No obstante, para TENARIA, acierta el TEAC cuando en la citada Resolución señala que el artículo 5 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) al realizar la remisión expresa al artículo al artículo 2 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de Comunicación Audiovisual (en adelante LGCA) identifica tanto a los prestadores de servicios de comunicación audiovisual televisiva como al servicio mismo de comunicación audiovisual televisiva cuyo ingreso es el que debe formar parte de la aportación. En este sentido, la entidad considera que *“de acuerdo con el artículo 2 de la LGCA la dirección o responsabilidad editorial es el elemento nuclear determinante para la consideración de prestador del servicio y para la definición del servicio en sí”*.

Así, después de citar los artículos 2.1 y 2.2 de la LGCA, TENARIA concluye que no es posible ser un prestador del servicio de comunicación audiovisual televisiva si no se tiene el control efectivo, es decir, la dirección o responsabilidad editorial de los programas y su organización en un canal o en un catálogo de programas y sólo son servicios de comunicación audiovisual aquellos cuya responsabilidad editorial corresponde a un prestador del servicio.

A continuación la citada operadora sostiene que TENARIA en ningún caso es responsable editorial de los canales que distribuye en su plataforma y por tanto no puede ser considerado un prestador del servicio de comunicación audiovisual al igual que su servicio de distribución de canales en la plataforma multicanal de pago, ya que TENARIA, según señala, presta este servicio de distribución, pero no es responsable editorial y no es prestador del servicio de comunicación audiovisual.

Asimismo la interesada alega que sí es responsable editorial del servicio de catálogo que presta pero no de la distribución que realiza de los canales cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros al señalar que *“sin que pueda considerarse que la labor que TENARIA realiza de selección, contratación, paquetización y venta de dichos canales genere una responsabilidad editorial para TENARIA ya que la LGCA en su artículo 2 claramente establece que la*

responsabilidad editorial surge con la “la selección de los programas y contenidos y su organización en un canal o en un catálogo de programas” es decir, que la responsabilidad editorial surge cuando se seleccionan programas y contenidos para crear un canal, cosa que TENARIA no hace, o cuando se seleccionan contenidos para un catálogo de programas, cosas que TENARIA sí hace para la creación de su servicio de comunicación audiovisual televisiva a petición. Pero la labor de contratación, paquetización y venta que TENARIA realiza en relación con los canales de terceros en ningún caso supone responsabilidad editorial alguna de TENARIA y por ello su función es la de mero distribuidor de estos canales y no la de prestador de servicio de comunicación audiovisual televisiva respecto a dichos canales de terceros”.

OCTAVO.- Suspensión del plazo máximo para notificar la resolución.

Por medio de un escrito de la Directora de Telecomunicaciones y del Sector Audiovisual de la CNMC, de fecha 16 de abril de 2015, se le notificó a la interesada la suspensión del plazo máximo para notificar la resolución del expediente de conformidad con el artículo 104.a) del RGGI, debido a que en el presente procedimiento esta Comisión tuvo que reiterar la información inicialmente requerida a TENARIA² y suministrada de manera incompleta.

II FUNDAMENTOS JURÍDICOS PROCEDIMENTALES

PRIMERO.- Objeto del procedimiento.

El presente procedimiento tiene por objeto la realización de la comprobación limitada de los ingresos declarados en las autoliquidaciones presentadas por TENARIA, correspondientes a las aportaciones a realizar por dicha operadora en el ejercicio 2012 y establecidas en los artículos 5 y 6 de la Ley de financiación CRTVE, al haberse detectado discrepancias entre los declarados por TENARIA en sus autoliquidaciones y a la vista de una serie de resoluciones del TEAC por las que se han fijado una serie de criterios para la determinación de la base imponible de las aportaciones establecidas en la Ley 8/2009.

SEGUNDO.- Competencia para resolver.

De conformidad con lo establecido 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 propia LGT. Por su parte,

² Tal y como se le advirtió a la interesada, en el presente supuesto no se tendrá en cuenta, a los efectos del cómputo del plazo máximo para dictar la resolución definitiva de este expediente, el plazo que medie entre el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento de información inicial (notificado el 7 de noviembre de 2014) hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado (ONO contestó el segundo requerimiento en fecha 13 de abril de 2015).

según lo dispuesto por el artículo 137.1 de la misma LGT, *“Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente”*.

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, atribuían a la CMT 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. Asimismo, establece un régimen supletorio, al señalar que las citadas competencias 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”*.

Con fecha 6 de junio de 2013 entró en vigor la Ley 3/2013, de 5 de junio, cuyo objeto es la creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC). La citada norma, prevé en su disposición adicional segunda que *“las referencias que la legislación vigente contiene a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones [...] se entenderán realizadas a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia o al Ministerio correspondiente según la función de que se trate”*. Por tanto, a partir de la fecha de puesta en funcionamiento de la CNMC (7 de octubre de 2013), las citadas competencias que venía ejerciendo la CMT quedaron atribuidas a la CNMC.

Posteriormente, con la entrada en vigor de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, de Telecomunicaciones, se ha transferido la competencia para la gestión tributaria de las aportaciones, al Ministerio de Industria, Energía y Turismo, tal y como lo establece el artículo 69.l):

“l) Ejercer las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación en periodo voluntario de las aportaciones a realizar por los operadores de telecomunicaciones y por los prestadores privados del servicio de comunicación audiovisual televisiva, de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, reguladas en los artículos 5 y 6 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación Radio y Televisión Española”.

Sin embargo, la misma Ley 9/2014, en su Disposición transitoria décima, que se refiere al “Desempeño transitorio de funciones por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia”, establece lo siguiente:

*“En relación con las funciones que eran competencia de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y que, conforme a lo establecido en esta Ley, se atribuyen al Ministerio de Industria, Energía y Turismo, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia **las desempeñará hasta la fecha que se determine para el ejercicio efectivo de las nuevas funciones** que esta Ley atribuye al Ministerio de Industria, Energía y Turismo conforme a lo establecido en la disposición adicional decimoquinta³”.*

En virtud de lo anterior, y en tanto no se determine mediante orden del Ministro de la Presidencia la fecha efectiva para el ejercicio de las nuevas funciones que la Ley 9/2014 atribuye al Ministerio de Industria, Energía y Turismo, corresponde a la CNMC la competencia transitoria para la gestión y recaudación de las aportaciones a las que se refieren los artículos 5 y 6 de la Ley de Financiación CRTVE.

En relación con el Órgano competente de la CNMC para dictar la presente Resolución, el artículo 20.1 de la Ley 3/2013 prevé que el Consejo es el órgano competente para “resolver y dictaminar los asuntos que la CNMC tiene atribuidos en esta Ley y por el resto de la legislación vigente”.

El Consejo, según el artículo 16 de la citada Ley, actúa en pleno o en sala, siendo competencia de las Salas los asuntos que no estén expresamente atribuidos al pleno, tal como dispone el apartado segundo del artículo 20. En desarrollo de la Ley 3/2013, el artículo 14.1.b) del Real Decreto 657/2013, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto Orgánico de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, dispone que será competente la Sala de Supervisión regulatoria para conocer los asuntos relacionados con la aplicación de los artículos 6 a 12 de la Ley 3/2013, de 4 de junio y del informe previsto por el apartado 7 de su disposición adicional novena.

En este sentido, y como ya se ha señalado en párrafos anteriores, tanto la Ley 8/2009 como el Real Decreto 1004/2010 que la desarrolla atribuyen a la CMT

³ La Disposición adicional decimoquinta de la Ley 9/2014 establece, en su apartado 3, que “3. La fecha para el ejercicio efectivo de las nuevas funciones que esta Ley atribuye al Ministerio de Industria, Energía y Turismo se determinará mediante orden del Ministro de la Presidencia, a propuesta del Ministro de Industria, Energía y Turismo, del Ministro de Economía y Competitividad y del Ministro de Hacienda y Administraciones públicas. En todo caso, todas las actuaciones a que se refiere la presente disposición deberán haberse realizado en el plazo de cuatro meses desde la entrada en vigor de esta Ley.”

(actual CNMC⁴), la competencia de gestión, liquidación, recaudación e inspección de las aportaciones a la financiación de la CRTVE, pero sin especificar el órgano concreto que es competente dentro de la misma.

Por lo tanto, interpretando de manera concordante las citadas normas cabe concluir que la competencia para resolver el presente procedimiento corresponde a la Sala de Supervisión Regulatoria de la CNMC.

TERCERO.- Sobre el procedimiento de comprobación limitada.

Con carácter previo, cabe señalar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley de Financiación CRTVE, la aportación establecida en dicho artículo se registrará 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 este sentido, y a falta de previsiones en las normas específicas citadas, el artículo 136.1 de la LGT, en relación con el procedimiento de comprobación limitada, faculta a la administración que tenga encomendada la gestión de un tributo para *“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 siguientes del RGGI, 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.

⁴ La CNMC resulta competente de forma transitoria para ejercer esta competencia, en virtud de lo previsto en la Disposición Transitoria Décima de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones.

- 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.

III FUNDAMENTOS JURÍDICOS MATERIALES

PRIMERO.- Sobre los procedimientos de comprobación limitada tramitados por la CMT y las resoluciones anulatorias dictadas por el TEAC.

La Ley de Financiación de la CRTVE, tal como señala su artículo 1, tiene por objeto regular el sistema de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española y de sus filiales prestadoras del servicio público de radio y

televisión de titularidad del Estado. Parte de los recursos que, según el artículo 2 de la citada Ley, deben destinarse a la financiación de la Corporación, proviene de la aportación que deben realizar los operadores de telecomunicaciones y las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma.

En ese sentido, la referida Ley de Financiación CRTVE concretaba, 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 la CMT (ahora integrada a la CNMC).

En virtud de la citada habilitación competencial, la CMT incoó una serie de procedimientos tributarios de comprobación limitada al verificar la existencia de discrepancias entre los ingresos consignados por los sujetos pasivos como base imponible de sus autoliquidaciones con los informes y datos de los que disponía con anterioridad dicho organismo.

Tras la instrucción de los correspondientes procedimientos, el Consejo de la CMT dictó una serie de resoluciones por las que se acordó la emisión de sendas liquidaciones complementarias de las aportaciones a ingresar por algunos sujetos pasivos prestadoras del servicio de televisión; algunas de las cuales fueron objeto de reclamación en vía económica-administrativa por parte de las partes interesadas.

Posteriormente, y mediante resoluciones de 21 de enero y de 18 de marzo de 2014, el TEAC acordó anular las liquidaciones complementarias dictadas por la CMT y ello dado a que, a juicio del TEAC, dicho organismo habría tenido en cuenta la totalidad de los ingresos obtenidos por los reclamantes, con independencia de la naturaleza de la actividad con la que fueron obtenidos.

En efecto, según el TEAC, la base de cálculo de la aportación de las prestadoras del servicio de televisión *“ha de limitarse a aquéllos ingresos que correspondan directamente a actividades que deban ser consideradas como “prestación de servicio de comunicación audiovisual televisiva”, en los términos expuestos (...)”*

En este sentido, y según se desprende de las resoluciones del TEAC, a la hora de comprobar las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos, la CNMC tiene el deber de delimitar qué ingresos brutos de explotación de los sujetos pasivos corresponden directamente a actividades que deban ser consideradas como “prestación de servicio de comunicación audiovisual televisiva”, y comprobar cuáles de estos ingresos fueron incluidos y excluidos

de la base imponible de las autoliquidaciones para valorar si, en su caso, procede dictar liquidaciones complementarias.

SEGUNDO.- Sobre los ingresos informados por TENARIA:

2.1 Sobre los ingresos informados en el primer requerimiento:

En su escrito de 28 de noviembre de 2014, por el cual TENARIA da contestación al primer requerimiento de información practicado, dicha entidad aporta debidamente cumplimentado el cuadro remitido por la CNMC, indicando los ingresos y partidas que incluyó como base imponible de las autoliquidaciones comprobadas:

1.- IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS		BASE ARTICULO 5	BASE ARTICULO 6
Telefonías Fijas	TELEFONIA FIJA	17.553.685,31	17.553.685,31
	Tráfico	4.139.288,90	
	Altas	377.234,82	
	Abono Mensual	12.823.236,80	
	Otras Facilidades	213.924,79	
	Inteligencia de red	0,00	
	Otros	0	
	C. Corporativas	546.978,26	546.978,26
		0	
	C. corp	191.462,93	
	Alq. Circuitos	0,00	
Tr. Datos	355.515,33		
	0		
S.I.T	0,00	0,00	
Telefonías Móvil	C.Móvil	1.303.130,41	1.303.130,41
		0	
	Cuota de Alta Tráfico	395.622,78 907.507,63	
Red Ancha Mixta	Internet Acceso dedicado	18.077.788,79	18.077.788,79
		0	
		0	
		0	
		0	
Servicios Audiovisuales	Publicidad	0,00	
	Instalacion		
	Inscripcion	0,00	
	Alquiles deco		
	Cuotas TV Pago	3.571,33	3.571,33
	PPV	52.814,79	52.814,79
	Otros	0,00	
	0		
Servicios Mayoristas	Interconexion	1.478.760,49	
	Alq. Circuitos	939.915,53	
	T. Datos	538.844,96	
	Serv. ADSL	0,00	
		0,00	
OTROS INGRESOS	Venta de equipos	5.512.587,62	5.189.995,93
	Facturación Management Fees	267.613,04	
	Ingresos TV por difusion canales 3º	0,00	
	Otros ingresos de explotación	5.189.995,93	5.189.995,93
		54.978,65	
	0,00		
TOTAL	44.529.317,00	42.671.578,70	56.386,12

Por otro lado, TENARIA señala que las partidas que componen el epígrafe denominado “otros” se compone de los siguientes conceptos y cantidades:

a) 5.189.996 Euros correspondientes al servicio de difusión de canales de televisión cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros:

Respecto a estos ingresos, TENARIA adjunta el siguiente cuadro con una explicación de la segregación efectuada del total de ingresos del servicio de televisión para determinar el importe correspondiente a servicios de comunicación audiovisual televisiva y la parte relacionada con servicios de difusión de canales cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros.

	Total TV	% Sobre Ingresos		Base 1,5% (Art. 6)	Base 0,9% (Art. 5)
Ingresos audiovisuales	56	1%	100%	56	
Ingresos TV por difusión canales 3ros	5.169	99%			5.169
	20	0%		0	20
	(1)	0%		56	5.189

En relación a estos ingresos, TENARIA aclara: *“Nótese que los ingresos minoristas asociados al servicio de difusión de televisión de contenidos cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros, se incluyeron por mi representada en la base declarada a efectos de la aportación del artículo 5 de la LFCRTVE”.*

- Pago por visión y vídeo bajo demanda:

TENARIA indica que es responsable editorial de los servicios de pago por visión y de vídeo bajo demanda que ofrece a sus abonados por lo que este concepto, de acuerdo con la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de Comunicación Audiovisual (en adelante, LGCA), se corresponde con un servicio de comunicación audiovisual televisiva prestado por dicha entidad y que, por tanto, incluyó al 100% al tributo del 1,5% fijado en el artículo 6 de la Ley de financiación CRTVE.

- Cuotas mensuales:

Sostiene la operadora que obtiene este ingreso por la prestación de un servicio de difusión de canales de televisión cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros. En este sentido, y según entiende, como no es el responsable editorial de los canales difundidos que generan este ingreso, no presta un servicio de comunicación audiovisual televisiva respecto a dichos canales y, por tanto, este importe no se incluyó en la base del tributo del artículo 6 de la Ley 8/2009 ya que no es un servicio de comunicación audiovisual televisiva. Por el contrario, si se incluyó este importe en la base del tributo del artículo 5 de la Ley.

b) 267.613,04 Euros correspondientes a “venta de equipos”.

TENARIA sostiene que se trata de ingresos derivados de entregas de bienes que, según las resoluciones del TEAC, han de excluirse de la base liquidable del artículo 5 y 6 de la Ley 8/2009, toda vez que únicamente deben incluirse en la base imponible de las aportaciones los ingresos procedentes de las prestaciones de servicios.

c) 54.978,65 Euros correspondientes a “otros ingresos de explotación”.

Según TENARIA, serían ingresos que no deberían incluirse en la base del artículo 5 de la Ley 8/2009, al derivar de actividades no relacionadas con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, tales como el subarrendamiento de inmuebles o indemnizaciones derivadas de siniestros.

2.2 Detalle de las partidas informadas por TENARIA en el segundo requerimiento:

Por su parte, en su escrito de 4 de abril de 2015, por el que TENARIA da contestación al segundo requerimiento practicado por la CNMC, dicha entidad aporta el siguiente cuadro de desglose de la partida “Venta de equipos”, por importe de 267.613,04 Euros, indicando la tipología y finalidad de uso de los bienes que se incluyen en la citada partida y su cuantificación.

<u>TIPOLOGÍA</u>	<u>IMPORTE</u>	<u>FINALIDAD DE USO</u>
Venta Terminal Móvil	172.296,00	Terminales móviles
Venta Equipos básicos Internet	95.082,04	Equipos internet (routers, adaptadores USB Wireless, cabinas telefonicas, auriculares, teclados, webcam).
Venta tarjetas SIM	235	Tarjetas SIM de Móviles
TOTAL	267.613,04	

TERCERO.- Fundamentos y criterio resolutorio de las resoluciones del TEAC respecto a la configuración de la base imponible de la aportación a realizar por los operadores de comunicaciones electrónicas.

3.1 Configuración legal e interpretación del TEAC sobre los ingresos que deberían formar parte de la base imponible de la aportación de los operadores de telecomunicaciones:

Respecto a la concreta aportación a realizar por los **operadores de telecomunicaciones** de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, el apartado 1º del artículo 5 de la Ley 8/2009 establece que éstos 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, con la finalidad 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”*.

Por su parte, el apartado 3º del mismo artículo prevé 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”*.

El siguiente apartado 4º del artículo 5 de la Ley 8/2009, después de establecer el tipo de gravamen aplicable del 0,9%, establece 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”***.

Por su parte, y 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 (en adelante, Reglamento de Financiación CRTVE o RD 1004/2010) 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”.

La Resolución del TEAC recoge, básicamente, la misma interpretación que la CMT para la configuración de la base imponible de la aportación de los operadores de telecomunicaciones. Para dicho organismo, de las definiciones contenidas tanto en la Ley 8/2009 como en su Reglamento de desarrollo, se desprende que la base liquidable de la aportación a realizar por los operadores de telecomunicaciones que presten servicios audiovisuales o que incluyan publicidad, 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”⁵*.

No obstante, a juicio del TEAC, el artículo 4 del Reglamento de Financiación CRTVE, al establecer que *“Se consideran ingresos brutos de explotación los percibidos por las empresas por todos sus servicios minoristas no audiovisuales”* introduce *“un matiz conceptual en la definición reglamentaria, como es la expresa referencia a “servicios” (...) lo cual tiene una especial trascendencia a efectos de la delimitación de la base imponible”*.

En consecuencia, reglamentariamente se incorpora un nuevo elemento no previsto en la Ley 8/2009 referente al concepto de “servicios” que, según el TEAC, deberá ser entendido en relación a las actividades que realizan los sujetos pasivos del artículo 5.3 de la Ley de Financiación CRTVE. Así pues, quedaría excluido de la consideración de ingresos brutos de explotación a efectos de esta aportación cualquier ingreso devengado por actividades que no sean servicios de comunicaciones electrónicas a usuarios finales.

⁵ 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.

En virtud de estos razonamientos, el TEAC considera que deben excluirse de la base imponible aquellos ingresos que no cumplan la indicada naturaleza que se especifica en la norma reglamentaria, debiendo quedar expresamente excluidos:

- los ingresos financieros
- los de venta o alquiler de terminales,
- los resultados atípicos o extraordinarios,
- los facturados por servicios prestados a otras empresas del sector, y, en general,
- aquéllos que no estén relacionados con los servicios de comunicaciones electrónicas prestados a los usuarios finales (empresas y particulares).

En atención a lo anterior, y aunque no se desprende con toda claridad de la Resolución del TEAC, para dicho tribunal la base imponible de la aportación de los operadores de comunicaciones electrónicas que prestan servicios audiovisuales o que incluyan publicidad se configurará restando de los ingresos brutos de explotación *“relacionados con los servicios de comunicaciones electrónicas prestados a los usuarios finales (empresas y particulares)”*, los ingresos mayoristas y minoristas audiovisuales de los sujetos pasivos.

3.2 Sobre la inclusión, en la base imponible de la aportación a realizar por TENARIA en su condición de operadora de telecomunicaciones, de sus ingresos obtenidos por la difusión por cable de canales de televisión cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros:

Según se desprende de las alegaciones efectuadas por TENARIA, dicha entidad entiende que debe tener en cuenta a los efectos del cálculo de su aportación a realizar como operadora de comunicaciones electrónicas aquellos ingresos obtenidos por ésta por la difusión por cable de canales de televisión cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros, ya que según TENARIA este servicio no es un servicio de comunicación audiovisual al no ser responsable editorial de los contenidos que transmite, pero que, al tratarse de ingresos minoristas, deben incluirse en esta aportación.

En virtud de esta interpretación, TENARIA considera que los únicos ingresos que deberían minorarse de la base imponible de esta aportación son, además de sus ingresos mayoristas, aquellos ingresos que ha obtenido por la prestación de sus servicios de pago por visión y vídeo bajo demanda, es decir, por la prestación de servicios de los que es responsable editorial; (ingresos que, según entiende, han de formar parte de la base imponible de la aportación establecida en el artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE).

Como se ha señalado en el anterior Subapartado, para TEAC la base imponible de la aportación de los operadores de comunicaciones electrónicas se configurará restando de los ingresos brutos de explotación *“relacionados con*

los servicios de comunicaciones electrónicas prestados a los usuarios finales (empresas y particulares)”, los ingresos mayoristas y minoristas audiovisuales de los sujetos pasivos.

Operadores como TENARIA, o su matriz Cableuropa, S.A.U. (ONO, en lo sucesivo) al que resulta exigible la aportación prevista en los artículos 5 y 6 de la Ley 8/2009 en función de su doble condición de operador de comunicaciones electrónicas y prestador del servicio de televisión de pago de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma, propugnan que determinadas partidas sean consignadas en la base imponible de la aportación prevista en el citado artículo 6 Ley 8/2009 al tratarse de servicios de comunicaciones electrónicas (a los que correspondería un tipo de gravamen del 0,9% en contraposición con el 1,5% correspondiente a los servicios de difusión televisiva de pago) por entender que la difusión o transporte de señales de televisión sobre las que no ostentan control editorial no corresponde con un servicio de comunicación audiovisual y por ende estaría exento del régimen jurídico aplicable a los servicios audiovisuales.

En sus resoluciones de 21 de enero de 2014 el TEAC rechazó el criterio seguido por la CMT en el sentido de considerar para el cálculo de la base imponible de la aportación del artículo 6 todos los ingresos brutos de explotación de los operadores, circunscribiendo los ingresos computables a aquellos percibidos directamente en razón de la actividad de comunicación audiovisual televisiva. De esta manera, la propia naturaleza de las diferentes fuentes de ingreso de los sujetos obligados al pago de la aportación es lo que determinará si son computables a efectos de la base imponible y liquidable de la aportación y el tipo de gravamen correspondiente.

Señala la doctrina del TEAC que para la determinación del ámbito subjetivo de la aportación prevista en el artículo 6 de la Ley 8/2009 resulta relevante la definición del artículo 2.1 LGCA sobre el *“prestador del servicio de comunicación audiovisual”* considerado como *“la persona física o jurídica que tiene el control efectivo, esto es, la dirección editorial, sobre la selección de los programas y contenidos y su organización en un canal o en un catálogo de programas”*, mientras que *“servicios de comunicación audiovisual”* comprenderían *“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”* (artículo 2.2 de la LGCA).

En atención a lo anterior, no resultan excluibles del ámbito de aplicación de la LGCA los servicios de difusión de contenidos audiovisuales ofertados a través de plataformas de televisión de pago dado que dichos servicios se ofertan bajo contraprestación económica por parte de los usuarios que suscriben contratos con los operadores, quienes a su vez tienen el control sobre la oferta televisiva

que comercializan, por tanto, no limitando su actividad económica a la mera difusión o transporte de señales de programas audiovisuales a los que se hace referencia en el artículo 3.2.b LGCA⁶.

Así pues, y como se desarrollara con mayor detalle en el apartado 4.2 de esta Resolución, el servicio de comunicación audiovisual prestado por el operador de plataforma de televisión de pago, en este caso TENARIA, que emite canales y programas propios y/o ajenos a cambio de una contraprestación por parte de los usuarios finales con los que contrata directamente, no puede ser considerado como mera difusión o transporte de señales, pues el prestador realiza una selección de los canales y/o programas que ofrece a sus clientes a cambio de una remuneración (art. 2.5 LGCA).

No se trata de un mero servicio de transporte porque precisamente su actividad y fuente de negocio consiste, por un lado, en ofrecer servicios de televisión en los que la selección de los programas y contenidos y su organización ha sido realizada por ellos mismos, sino también en comprar el derecho de uso a los titulares de los canales/programas para luego empaquetarlos y revenderlos como un producto único –y propio- a los usuarios finales a cambio de un precio.

Por tanto, la difusión de canales de televisión a través de una plataforma que los empaqueta y comercializa como producto propio a cambio de un precio (cuota, PPV, etc) es un servicio de reventa sometido plenamente al régimen jurídico de los “servicios audiovisuales de pago” de la LGCA.

Así lo entiende el TEAC cuando señala que la propia LGCA parece reservar la condición de prestador del servicio audiovisual a los propietarios de las plataformas televisivas de pago, por ser éstos quienes reciben la contraprestación del consumidor en forma de suscripción, prepago o pago por visión directa, entre otras, y por tanto, constituyendo plenamente “servicios audiovisuales de pago”⁷.

Por lo tanto, la difusión de canales de televisión por parte de operadores de comunicaciones electrónicas como TENARIA no tiene encaje en el ámbito de la aportación prevista en el artículo 5 de la Ley 8/2009 con un tipo de gravamen aplicable del 0,9%, como se pretende en el marco del actual procedimiento de comprobación limitada, sino que deben ser considerados servicios de comunicación audiovisual televisiva.

⁶ El art. 3.2, apartados b) y c) hace referencia a la exclusión del ámbito de aplicación de la LGCA del servicio de difusión y transporte de la señal de programas audiovisuales cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros y de las comunicaciones audiovisuales sin carácter económico, respectivamente.

⁷ Resolución del TEAC de 21 de enero de 2014 relativa al operador TENARIA (R.G.: 00-04509-2011).

Una vez realizadas las anteriores precisiones, del análisis efectuado por los servicios de la CNMC, teniendo en cuenta los pronunciamientos y fundamentos contenidos en las Resoluciones del TEAC, por las que se han fijado una serie de criterios para la determinación de la base imponible de la aportación establecida en el artículo 5 de la Ley 8/2009, se desprende que TENARIA ha declarado y liquidado en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2012, en su condición de operadora de telecomunicaciones, ingresos derivados por la prestación de sus servicios audiovisuales que, en cualquier caso, tendrían que haber sido declarados y liquidados por TENARIA a los efectos del cálculo de la aportación a realizar por ésta en su condición de prestadora del servicio de televisión de acceso condicional o de pago.

3.3 Sobre los ingresos brutos de explotación de TENARIA que formarían parte de la base imponible de su aportación como operadora de telecomunicaciones y reconocimiento a la devolución de ingresos indebidos.

Sentado lo anterior, y respecto a los ingresos que deberían formar parte de la base imponible de esta aportación, debe destacarse que TENARIA no ha incluido una serie de ingresos que, a juicio de este organismo, además de los ya declarados, habrían de computar dentro de la base de cálculo de la aportación a realizar por TENARIA en su condición de operadora de telecomunicaciones. Se trata de los siguientes importes⁸:

- **95.082,04 Euros de ingresos obtenidos por la “venta de equipo básico Internet” (entre los que se encuentran las partidas de ingresos correspondientes a “routers” y “adaptadores USB Wireless”) así como 235,00 Euros correspondientes a la “Venta de tarjetas SIM”.**

A pesar de que una interpretación literal de la Ley 8/2009 excluiría los ingresos por la venta de equipos o tarjetas SIM, por cuanto no se obtienen por la prestación de un servicio de comunicaciones electrónicas “*estricto sensu*” ya que no consisten en el transporte de señales a través de redes de comunicaciones electrónicas, resulta relevante determinar si estos aparatos y dispositivos son necesarios para la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas de manera que sin los primeros no puedan prestarse los segundos.

A juicio de la CNMC, al estar la venta de estos dispositivos y equipos condicionada a la previa existencia de un contrato de prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, puede concluirse que se trata de un servicio accesorio e inseparable del servicio principal, en cuyo

⁸ Partidas que se encuentran incluidas en “venta de equipos”, por el importe total de 267.613,04 Euros.

caso los ingresos obtenidos por la venta de estos dispositivos comparten la naturaleza propia del contrato principal y por lo tanto deben considerarse para el cálculo de la aportación, sin que su facturación separada pueda justificar su exclusión de la base de la aportación. Por ejemplo, la prestación del servicio telefónico puede incluir el alquiler del terminal fijo.

En sus alegaciones al trámite de audiencia, la interesada sostiene que, en su opinión, deberían excluirse los ingresos percibidos por ciertos equipos (teclados, webcams, auriculares, USBs, adaptadores, etc.) ya que se tratan de aparatos no esenciales para la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas y que tienen como característica en común su condición de elementos accesorios cuya adquisición es voluntaria para el cliente.

Por tanto, para la citada operadora, *“idéntico servicio de comunicaciones electrónicas se presta a clientes que desean adquirir estos “extras” como a aquellos que no compran esta tipología de equipos”*.

TENARIA indica que basta con que el usuario disponga de unos auriculares o webcam o teclado propio, que puede adquirir en cualquier tienda de electrónica, para que se le pueda prestar el servicio sin que esté obligado a adquirir estos dispositivos en el momento de suscripción del contrato de prestación de servicios de comunicaciones electrónicas.

También sostiene TENARIA que la venta de tarjetas SIM es una actividad totalmente independiente a la prestación del servicio de comunicación, pues aun siendo accesorio, un cliente que contrata el servicio de comunicaciones con TENARIA puede perfectamente adquirir la tarjeta SIM de manera separada, pudiéndolo adquirir bien directamente a TENARIA o a cualquier otro empresario autorizado.

Como le consta a TENARIA, este organismo le notificó un escrito, en fecha 30 de marzo de 2015, por el cual se le **reiteró** la información inicialmente requerida en el inicio del expediente, solicitándole, entre otros extremos, el desglose pormenorizado de las partidas de “venta de equipos” a los efectos de determinar qué ingresos formarían parte de la base imponible.

En respuesta, la interesada se limitó a señalar el importe de la partida y los conceptos que la componían, pero sin individualizar los importes obtenidos por las ventas de cada aparato o dispositivo:

Venta equipo básicos internet	95.082,04 Euros	Equipos Internet (routers, adaptadores USB Wireless, cabinas telefónicas, auriculares, teclados, webcam
-------------------------------	-----------------	---

Lo anterior impide a esta Comisión determinar qué ingresos corresponden, por ejemplo, a ingresos por venta de “adaptadores USB Wireless” o “routers” y cuales a “teclados”.

Como bien sabe la interesada, TENARIA debe justificar debidamente los ingresos que resten la base imponible y acreditarlo debidamente, *por mor* del artículo 105.1 de la LGT, según el cual “*en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”, 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).

Comparte este organismo parte de las alegaciones formuladas por TENARIA respecto a que los ingresos derivados por la venta de teclados, webcams o auriculares no formarían parte de base imponible de esta aportación, pero ante la imposibilidad de individualizar los importes obtenidos por TENARIA por cada concepto, debe incluirse la totalidad del importe de 6.659.578,83 Euros.

Ciertamente, a juicio de la CNMC, deben incluirse en la base imponible de la aportación de las operadoras de telecomunicaciones aquellos ingresos obtenidos por la venta o alquiler de aquellos aparatos o dispositivos sin los cuales no sería posible la prestación del servicio contratado, como lo sería un adaptador USB Wireless⁹ o los “routers¹⁰”, sin los cuales no podría accederse al servicio de internet prestado por TENARIA. De igual forma, se puede señalar que las tarjetas SIM resultan imprescindibles para la prestación del servicio telefónico móvil.

Es cierto que estos aparatos pueden comercializarse por separado y son fácilmente sustituibles en tanto pueden adquirirse en el mercado de manera independiente, pero también es cierto que resultan esenciales ya que sin estos dispositivos los usuarios de la operadora no podrían acceder a sus servicios de telecomunicaciones. En conclusión, si es TENARIA quien comercializa estos equipos esenciales, estos ingresos

⁹ Dispositivo que se inserta en el puerto USB del ordenador y que tiene la función de enviar y recibir datos sin la necesidad de cables en las redes inalámbricas de área local.

¹⁰ Dispositivo que proporciona conectividad a nivel de red o nivel tres en el modelo OSI. Su función principal consiste en enviar o encaminar paquetes de datos de una red a otra, es decir, interconectar subredes, entendiéndose por subred un conjunto de máquinas IP que se pueden comunicar sin la intervención de un encaminador (mediante bridges), y que por tanto tienen prefijos de red distintos.

(que aparecen en sus cuentas anuales auditadas) deben formar parte de la base imponible de su aportación.

En efecto, TENARIA como proveedor principal de servicios de telecomunicaciones, pone a disposición estos equipos a sus clientes y factura por ellos, muchas veces de manera empaquetada, por lo que debe entenderse como una prestación accesoria imprescindible ya que, como se ha señalado, sin estos equipos no sería posible la prestación del servicio contratado.

En resumen, la base liquidable del ejercicio 2012 a los efectos del cálculo de la aportación a realizar por TENARIA en su condición de operadora de telecomunicaciones que presta servicios audiovisuales o que incluyan publicidad, serían los que a continuación se exponen:

DESGLOSE DE LOS INGRESOS BRUTOS DE EXPLOTACIÓN A LOS EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA APORTACIÓN A REALIZAR POR TENARIA EN EL 2012 COMO OPERADORA DE COMUNICACIONES ELECTRONICAS	
Telefonía fija (tráfico, altas, abono mensual, etc)	17.553.685,31€
Comunicaciones corporativas fijas	546.978,26€
Comunicaciones móviles (cuota de alta y tráfico)	1.303.130,41€
Banda ancha (internet acceso dedicado)	18.077.788,79€
Venta de tarjetas SIM	235,00€
Venta de equipo básico	95.082,04€
Total	37.576.899,81€

Teniendo en cuenta la naturaleza y los importes de las anteriores partidas, TENARIA debió haber declarado como ingresos brutos de explotación del ejercicio 2012, esto es, como base liquidable de su aportación como operadora de telecomunicaciones una vez descontados sus ingresos mayoristas y minoristas audiovisuales, el importe de **37.576.899,81 Euros**, en lugar del importe de 42.671.578,70 Euros, (la diferencia, como se verá en el Fundamento Material Cuarto, deberá integrarse a la base imponible de su aportación como prestadora del servicio de televisión), lo que ha motivado, además de un evidente error en la determinación de la base imponible de esta aportación, un ingreso mayor al que correspondía en 45.852,11 Euros, tal y como se desprende del siguiente cuadro:

Base imponible de la aportación	Tipo %	Aportación resultante para el 2012 (i)	Base imponible declarada	Importe autoliquidado (ii)	Diferencia (i y ii)
37.576.899,81€	0,9%	338.192,10 €	42.671.578,70 €	381.044,21 €	-45.852,11 €

Según se desprende del artículo 165 del RGGI, que regula la terminación de este procedimiento, puede darse el caso que la liquidación resultante del procedimiento de comprobación limitada sea una cantidad a devolver, en cuyo caso la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse en los términos del artículo 32.2 de la Ley General Tributaria.

Por su parte, el artículo 221 LGT dispone que *“El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos **se iniciará de oficio** o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos: (...) b) **Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación (...)**”*

En consonancia con lo anterior, el artículo 221 LGT dispone que *“El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos **se iniciará de oficio** o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos: (...) b) **Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación (...)**”*

Consta acreditado en el expediente administrativo que, en fecha 22 de febrero de 2013, TENARIA ingresó en la cuenta habilitada al efecto el importe de 93.530,24 Euros con ocasión del pago de la deuda tributaria contenida en la autoliquidación de la aportación a realizar en 2012 por dicha entidad. Dicho importe de 93.530,24 Euros resulta de la diferencia entre el resultado de la aportación anual a realizar por TENARIA en el 2012 (de 384.044,21 Euros) y los pagos a cuenta previamente efectuados durante dicho ejercicio (por un total de 290.513,97 Euros).

Así pues, procede reconocer el derecho de dicha entidad a la devolución del importe resultante de la diferencia entre las cantidades abonadas en su día (384.044,21 Euros) y el importe de la aportación que debió haber realizado TENARIA (de 325.833,93 Euros), esto es **45.852,11 Euros**, por ser *“superior al importe a ingresar resultante (...) de una autoliquidación”*.

Por otro lado, y en lo que respecta a los intereses de demora aplicables a la suma a devolver, como se ha señalado el ingreso de la autoliquidación fue efectuado el día 22 de febrero de 2013, por lo que es a partir de dicha fecha cuando deben empezar a computar los intereses de demora correspondientes.

En efecto, el artículo 32.2 de la LGT señala que *“Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora” (...)* correspondiente y que, a estos efectos, *“el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”*.

En atención a lo antes expuesto, a continuación se expone un cuadro resumen de los intereses a satisfacer a TENARIA:

Desde	Hasta	Días	Principal	Tipo de Interés	Intereses devengados	Total a devolver
22/02/2013	26/05/2015	824	45.852,11 €	5% y 4.375%	5.061,01 €	50.913,12 €

En virtud de todo lo anterior, procede devolver a TENARIA el importe de **50.913,12 Euros**, correspondiente a las cantidades de: (i) 45.852,11 Euros de principal y (ii) los intereses de demora generados desde 22 de febrero de 2013 hasta la fecha de la presente resolución, 26 de mayo de 2015, y que ascienden a 5.061,01 Euros, según es de ver en el cuadro anterior.

CUARTO.- Configuración de la base imponible de la aportación a realizar por las prestadoras del servicio de televisión según las Resoluciones del TEAC.

4.1 Configuración legal e interpretación del TEAC sobre los ingresos que deberían formar parte de la base imponible de la aportación de las prestadoras del servicio de televisión:

Según lo dispuesto por el artículo 6.1 de la Ley 8/2009, las **sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión** “deberán efectuar una aportación anual, calculada sobre los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente” por parte de dichas sociedades. Según el citado artículo, la finalidad de la esta aportación no es otra que la de contribuir a la financiación de la Corporación RTVE como consecuencia de la renuncia a la oferta de contenidos de pago o acceso condicional y de la supresión del régimen de publicidad retribuida como fuente de financiación de dicha Corporación y, especialmente, por “el impacto económico favorable que de ello se derivará para dichas sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión”.

A este respecto, la Ley 8/2009 concreta que resultarán obligados al pago de la aportación los operadores de televisión que sean concesionarios o prestadores del servicio de televisión tanto en forma de acceso abierto como de acceso condicional de alguna de las modalidades siguientes, siempre que el servicio tenga un ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma:

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

Por otro lado, los apartados 4 y 5 del mismo artículo 6 de la Ley 8/2009, luego de fijar el tipo de gravamen aplicable a esta aportación, según se traten de

prestadores del servicio de televisión de acceso abierto (3%) o de acceso condicional (1,5%), vuelven a establecer que la base imponible de esta aportación estará conformada por los “*ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente*” de estos sujetos pasivos:

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

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

Al concurrir las circunstancias antes descritas en TENARIA, dicha entidad resulta obligada al pago de la aportación anual del 1,5% de sus “*ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente*” para la financiación de la Corporación RTVE, al ostentar dicha entidad la condición de prestadora del servicio de comunicación audiovisual televisiva de acceso condicional o de pago de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma.

Sentado todo lo anterior, y como señala en TEAC en sus resoluciones de 21 de enero de 2014, la sujeción a la aportación del artículo 6 de la Ley 8/2009 deviene por la actividad sustantiva que desarrollan ciertos operadores en el mercado: la difusión de televisión en abierto y la difusión de televisión de pago, y ello sobre la base de que 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. Así pues, el nuevo régimen de financiación de la Corporación RTVE, por el que se establece la aportación aquí referida, considera que las nuevas condiciones de funcionamiento de la Corporación (renuncia definitiva a los ingresos publicitarios y a ofrecer contenidos de pago o acceso condicional) supone un beneficio para ciertos operadores – en el presente supuesto, a las prestadoras del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma- del que disfrutan por el mero hecho de hallarse presentes en dicho mercado; es el reconocimiento de dicho beneficio lo que les supone la obligación de contribuir a la financiación del ente público en los términos recogidos en la aportación del artículo 6 de la Ley 8/2009.

Señala la doctrina del TEAC que para la determinación del ámbito subjetivo y objetivo de la aportación de las prestadoras del servicio de televisión ha de tenerse en cuenta la remisión del artículo 5.2 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 o RD 1004/2010) a las definiciones contenidas en el artículo 2 de la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de Comunicación Audiovisual (en adelante, LGCA):

“2. La aportación para los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva en acceso abierto se fija en el 3 por ciento de los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente. (...) La aportación para los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva de acceso condicional de pago se fija en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente. (...)”

Cuando un operador de servicio de comunicación audiovisual preste servicios en abierto y en acceso condicional de pago, se aplicará el 3 por ciento sobre la parte de sus ingresos brutos procedentes de los servicios de comunicación audiovisual en abierto, y el 1,5 por ciento sobre sus ingresos brutos procedentes de los servicios de comunicación audiovisual en acceso condicional de pago. (...)”

Se consideran 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 de acuerdo a lo establecido en la Ley 7/2010, de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual. 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.

Las anteriores condiciones están sujetas a que la prestación de los servicios contemplados en el párrafo anterior se realicen en territorio español, directamente o a través de una empresa del mismo grupo en los términos establecidos por el artículo 42 del Código de Comercio”.

En este sentido, y en lo que respecta a la determinación de la base de cálculo de la aportación de las prestadoras del servicio de televisión, o, más concretamente, sobre cómo debe interpretarse la expresión "ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente; el TEAC, considerando el espíritu bajo el que se estableció la aportación como parte del nuevo sistema de financiación de la Corporación RTVE y la concreción reglamentaria contenida en el RD 1004/2010 en lo que se refiere a los ingresos brutos de explotación gravables¹¹, sostiene lo siguiente:

¹¹ A este respecto, el TEAC entiende que el RD 1004/2010 por el que se aprueba el Reglamento en desarrollo de la Ley de Financiación CRTVE no hace sino concretar el concepto a que genéricamente se refiere el artículo 6 de aquella como "ingresos brutos de explotación", cumpliendo con la labor que les propia a una normativa de desarrollo, al establecer que "Se consideran ingresos brutos de explotación los percibidos por los prestadores de servicios de comunicación audiovisual en razón de su actividad como

“QUINTO.- (...) de la normativa reguladora del régimen de financiación de la Corporación RTVE, ha de concluirse que **es importante precisar qué importes se deben computar a efectos de fijar la base de cálculo de la aportación, esto es, exclusivamente los percibidos en razón de su actividad como prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva**, es decir, los derivados de la actividad de transmitir por vía televisiva ideas, informaciones y mensajes, 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. A modo de conclusión, en una primera aproximación, no pueden computarse directamente, para la determinación de la Base Imponible de la prestación, todos los ingresos obtenidos por las entidades prestadoras del servicio de comunicación audiovisual sujetas si no han sido obtenidos en el desarrollo de la actividad que, como tales, les es propia”.

(...) **SEXTO.-** Teniendo en cuenta lo expuesto, y habiendo constatado que la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, para acordar la práctica de la liquidación aquí impugnada, consideró la totalidad de los ingresos obtenidos por la entidad reclamante, independientemente de la naturaleza de la actividad de la que éstos derivaran (en virtud de la Interpretación omnicompreensiva que emplea del artículo 6 LFCRTVE), ha de acordarse la estimación de la presente reclamación, pues, en virtud de lo recogido en la presente resolución, **la base de cálculo de la aportación ha de limitarse a aquéllos ingresos que correspondan directamente a actividades que deban ser consideradas como "prestación de servicio de comunicación audiovisual" televisiva**, en los términos expuestos, sin que ello suponga pronunciamiento expreso sobre la inclusión en la base imponible de los conceptos que especialmente cuestiona la reclamante”.

(...) **SÉPTIMO.-** (...) Sin perjuicio de las conclusiones alcanzadas anteriormente, (...) **la normativa reguladora de la aportación hace que deban incluirse, a efectos de calcular el importe a satisfacer por la operadora sujeta, todos aquellos ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades de prestación de servicios audiovisuales televisivos, en los términos ya expuestos, por entidades integradas en su grupo mercantil de conformidad con el artículo 42 del Código de Comercio.** Por tanto, si existen otras entidades integradas en el grupo mercantil, que tuvieran objetos sociales diversos y que prestasen servicios distintos al de carácter audiovisual, no habría que considerar sus ingresos a la hora de cuantificar la aportación a satisfacer por la entidad sujeta”.

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'. Según este organismo revisor, “No se trata, como expone la Comisión, de admitir una interpretación del Reglamento en sentido restrictivo de la Ley”.

En conclusión, para el TEAC, la base de cálculo de la aportación de las prestadoras del servicio televisivo ha de limitarse a los ingresos de las empresas, y del grupo empresarial al que pertenezcan, siempre que se trate de ingresos directamente relacionados con “*la prestación del servicio de comunicación audiovisual televisiva*”, y esto, con independencia de la responsabilidad editorial, como se verá a continuación.

4.2 Consideraciones jurídicas previas sobre la responsabilidad editorial de los operadores de servicios de comunicación audiovisual televisiva de acceso condicional o de pago a los efectos del cálculo de su aportación:

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

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

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

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

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

En ningún momento el artículo 6 de la Ley 8/2009 restringe de la base imponible la actividad de transmisión de aquellos canales sobre los que ostenta la responsabilidad editorial sino que se refiere a los ingresos brutos por el servicio de televisión de acceso condicional, actividad en la que se encuadra tanto la difusión de canales de televisión cuya responsabilidad corresponde a terceros, como la actividad que realiza en calidad difusor de sus propios canales en la medida en que ambas actividades forman parte del servicio de

televisión de acceso condicional o de pago que presta y cobra directamente a sus usuarios finales, frente a los cuales es el único responsable por el servicio de difusión de televisión que les presta.

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 del revendedor con los usuarios finales frente a los que responde por el servicio prestado. No tendría sentido, al menos a los efectos de la aplicación de la aportación creada por el artículo 6 de la Ley de Financiación CRTVE, argumentar lo contrario y decir que únicamente deben recibir la calificación de prestadores de servicios audiovisuales a los efectos de la aportación, los titulares/creadores de los canales y programas, ya que estos últimos no tienen relación contractual directa ni cobran del consumidor o abonado final. No se cumpliría la condición legal de la “contraprestación del consumidor”.

Los anteriores razonamientos y fundamentos han sido recogidos también por el TEAC en su Resolución de 21 de enero de 2014 relativa a la Reclamación Económica-Administrativa R.G.: 00-04509-2011, interpuesta por la matriz de TENARIA, ONO, contra la liquidación complementaria emitida a su cargo respecto a la aportación del ejercicio 2009 y en la que se señala, además de lo anterior¹², lo siguiente:

“En el caso de ONO, y conforme a los criterios ya expuestos (hay que considerarla prestadora del servicio de comunicación audiovisual televisiva por el servicio que ha de emitir una serie de canales, propios y/o ajenos, a cambio de una contraprestación del usuario final) es correcto concluir que la base de cálculo de la aportación estará integrada por todos los ingresos derivados de tal actividad de transmisión de canales (independientemente de que sobre algunos de ellos no ostente la responsabilidad editorial)”.

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

¹² En efecto, según el TEAC, en este tipo de supuestos la propia LGCA parece reservar la condición de prestador del servicio audiovisual a los propietarios de las referidas plataformas, por ser éstos quienes reciben la contraprestación del consumidor en forma de suscripción. Así pues, dado que en este tipo de supuestos el operador titular de la plataforma, por un lado, contrata con las empresas editoras de los canales que emite (como ajenos) la difusión de los mismos, y por otro, decide el diseño de los “paquetes” a ofertar, incluyendo éstos y, en ocasiones, otros de producción propia, percibiendo, de cada uno de sus clientes, y al margen de lo que obtengan por los consumos de “pago por visión” o bajo demanda, un precio final determinado en función de la oferta, sin que exista una diferenciación del pago que corresponde a cada canal o del coste de cada uno de éstos, “puede concluirse, como hace la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, que tales operadoras han de quedar sujetas al pago de la aportación como prestadoras del servicio de comunicación audiovisual televisiva de pago”.

ofertas comercializadas, ya que los editores de dichos canales no perciben cantidad alguna de los usuarios finales (ni han suscrito contrato alguno con ellos).

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

4.3 Sobre los ingresos brutos de explotación adicionales de TENARIA que formarían parte de la base imponible de su autoliquidación a realizar como prestadora del servicio de televisión del ejercicio 2012.

En virtud de esta interpretación que realiza el TEAC sobre los ingresos que deben formar parte de la base imponible de la aportación del artículo 6 de la Ley 8/2009, en el sentido de que únicamente deben formar parte de ésta los ingresos derivados de “(...) actividades que deban ser consideradas como <prestación de servicio de comunicación audiovisual> televisiva”, resulta indudable que sí habrían de considerarse a computar como base de cálculo de la aportación a realizar por TENARIA en su condición de prestadora del servicio televisivo de acceso condicional o de pago, además de los ingresos declarados, los siguientes ingresos:

- **5.189.995,93 Euros: correspondientes a “ingresos TV por difusión canales terceros”.**

Según afirma continuamente la interesada, se tratarían de ingresos por la prestación de un servicio de difusión de canales de televisión cuya responsabilidad editorial corresponde a terceros. En este sentido, a su juicio, como citada operadora no es el responsable editorial de los canales difundidos que generan este ingreso, no prestaría un servicio de comunicación audiovisual televisiva respecto a dichos canales y, por tanto, este importe no debe incluirse en la base de la aportación del artículo 6 de la Ley 8/2009 toda vez que, según entiende, no es un servicio de comunicación audiovisual televisiva. Por el contrario,

TENARIA sostiene que sí se incluyó este importe en la base de la aportación del artículo 5 de la Ley, esto es, en su aportación como operadora de comunicaciones electrónicas.

Como se ha señalado en el anterior subapartado 4.2, el servicio de comunicación audiovisual prestado por el operador de plataforma de televisión de pago que emite canales y programas propios y/o ajenos a cambio de una contraprestación (bien en la forma de suscripción, pre-pago o pago por visión directa) por parte de los usuarios finales con los que contrata directamente, y en el que los clientes no tienen relación directa con los productores de dichos canales, programas o contenidos, no puede ser considerado como mera difusión o transporte de señales, pues el prestador realiza una selección de los canales y/o programas que ofrece a sus clientes a cambio de una remuneración (art. 2.5 LGCA).

Y es por esta razón, y porque no lo distingue la ley, por lo que la base de cálculo de la aportación de TENARIA estará integrada por todos los ingresos derivados de su actividad de transmisión de canales, independientemente de que sobre algunos de ellos no ostente la responsabilidad editorial.

Así lo entiende también el TEAC en su ya citada Resolución de 21 de enero de 2014 relativa a la Reclamación Económica-Administrativa R.G.: 00-04509-2011, interpuesta por Cableuropa, S.A. (matriz de TENARIA) contra la liquidación complementaria emitida a su cargo respecto a la aportación del ejercicio 2009, que coincide con esta Comisión en el sentido de que en la configuración de la aportación deben considerarse los ingresos percibidos del consumidor final por la totalidad de los canales y catálogos de programas empaquetados y ofrecidos dentro de su servicio multicanal minorista comercializado al por menor, ya sean de su ámbito de responsabilidad editorial o no, y tratándose de una partida de ingresos no desmembrable en función de los canales, en la medida en que la actividad en su conjunto en el mercado minorista es un servicio de televisión de pago.

4.4 Partidas que formarían parte de la base imponible de la aportación a realizar por TENARIA como prestadora del servicio de televisión en el ejercicio 2012.

En conclusión, teniendo en cuenta la naturaleza y los importes de las partidas informadas por la interesada en sus escritos de contestación, y la vista de los pronunciamientos del TEAC en sus resoluciones de 21 de enero de 2014 para la determinación de la base imponible de la aportación establecida en el artículo 6 de la Ley 8/2009, la base imponible para el cálculo de la aportación a realizar por TENARIA como prestadora del servicio de televisión en acceso

condicional o de pago del ejercicio 2012 asciende a **5.246.382,05 Euros**, tal y como se desprende del siguiente cuadro:

DESGLOSE DE LOS INGRESOS BRUTOS DE EXPLOTACIÓN A LOS EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA APORTACIÓN A REALIZAR POR TENARIA EN EL 2012 COMO PRESTADORA DEL SERVICIO DE TV EN ACCESO CONDICIONAL	
Cuotas TV pago (Ingresos declarados)	3.571,33€
PPV (Ingresos declarados)	52.814,79€
Ingresos TV por difusión canales 3ros (Ingresos no declarados)	5.189.995,93€
Total	5.246.382,05 €

4.5 Emisión de una nueva liquidación provisional complementaria de la aportación a realizar por TENARIA en el ejercicio 2012 como prestadora del servicio de televisión de acceso condicional.

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.

Por otro lado, el artículo 101.1 de la LGT define a las liquidaciones tributarias como el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

Este mismo 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 advierte la existencia de ingresos brutos de explotación sujetos no declarados ni tenidos en cuenta por TENARIA para el cálculo de su autoliquidación presentada en el ejercicio 2012 en su condición de prestadora del servicio de televisión de acceso condicionado al pago, procede dar por terminado el presente procedimiento de comprobación limitada mediante la emisión de la liquidación provisional complementaria que se exponen a continuación:

Entidad	Concepto	Ejercicio	Ingresos brutos no declarados (Ingresos TV por difusión de canales terceros)	Tipo de gravamen	Liquidación provisional a ingresar
TENARIA	Aportación prestadoras servicio tv	2012	5.189.995,93 €	1,5%	77.849,94 €

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

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

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

Desde	Hasta	Días	Principal	Tipo de Interés	Intereses devengados	Total a ingresar
01/03/2013	26/05/2015	817	77.849,94 €	5% y 4.375%	8.518,17 €	86.368,11 €

En atención a lo antes expuesto, procede la liquidación de intereses de demora por la suma de 8.518,17 Euros, calculados desde la finalización del plazo de pago en período voluntario de la autoliquidación comprobada, hasta la fecha de la presente resolución, 26 de mayo de 2015, según consta en el cuadro resumen que se expone a continuación:

QUINTO.- Compensación parcial entre las cantidades adeudadas.

El artículo 71.1 de la Ley General Tributaria establece que, con carácter general, “*Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado*” y que la misma podrá acordarse de oficio por la administración tributaria.

Por su parte, el artículo 55 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, Reglamento de Recaudación), establece lo siguiente: “*Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en período voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo*”.

En línea con los preceptos citados, el segundo párrafo del artículo 73.1 de la Ley General Tributaria señala que “(...) **se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada** o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior (...)”.

La anterior previsión viene recogida, asimismo, en el artículo 58.2.a) del Reglamento de Recaudación que establece, respecto a la compensación de oficio de deudas de otros acreedores a la Hacienda pública, lo siguiente:

“(...) se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario: a) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda”.

Por todo lo anterior, la CNMC entiende que, habiéndose declarado el derecho a la devolución en la presente Resolución a favor de TENARIA por el importe de 50.913,12 Euros y siendo esta entidad, a su vez, deudora de la liquidación provisional complementaria de la aportación a realizar en el ejercicio 2012 en su condición de prestadora del servicio de televisión de acceso condicional, por importe de 86.368,11 Euros, procede compensar ambas cantidades, resultando, en relación con el presente procedimiento, una deuda pendiente de ingresar por parte de TENARIA por importe de 35.454,99 Euros.

Por todo cuanto antecede, la Sala de Supervisión Regulatoria de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia,

RESUELVE

PRIMERO.- Emitir a Tenaria, S.A. una nueva 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 RTVE del ejercicio 2012, por el importe conjunto de 86.368,11 Euros, calculada sobre la base de los ingresos brutos de explotación no autoliquidados por TENARIA en el “modelo A2” presentado ante la CMT el 27 de febrero de 2013 y, en consecuencia, dar por terminado el procedimiento de comprobación limitada incoado a dicha entidad.

SEGUNDO.- Reconocer a Tenaria, S.A. el derecho a la devolución del importe conjunto de 50.913,12 Euros, ingresado indebidamente como consecuencia del exceso en el pago de la autoliquidación formulada por TENARIA respecto a la aportación a realizar por ésta en su condición de operadora de comunicaciones electrónicas de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma correspondiente al ejercicio 2012, establecida en el artículo 5 de la

Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación RTVE; por haber consignado en su documento de autoliquidación ingresos brutos de explotación mayores a los que debía haber declarado, sin perjuicio de una posterior comprobación.

TERCERO.- Acordar la compensación parcial entre el crédito aquí reconocido y adeudado a Tenaria, S.A. por importe 50.913,12 Euros y la cantidad de 86.368,11 Euros que, a su vez, dicha entidad adeuda, a tenor del resuelve primero de la presente Resolución, quedando una deuda pendiente de pago por parte de TENARIA de TREINTA Y CINCO MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y CUARENTA EUROS CON NOVENTA Y NUEVE CÉNTIMOS DE EURO (35.454,99€).

Para hacer efectivo el pago del referido importe de TREINTA Y CINCO MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y CUARENTA EUROS CON NOVENTA Y NUEVE CÉNTIMOS DE EURO (35.454,99€), 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.

Comuníquese esta Resolución a la Secretaría General y a la Dirección de Telecomunicaciones y del Sector Audiovisual y notifíquese a la interesada, haciéndole saber que contra la misma podrá interponerse ante este mismo órgano recurso de reposición previo al económico-administrativo 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 2.a) de la Ley General Tributaria, o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central en el mismo plazo, dirigido ante este mismo órgano, según dispone el artículo 235 de la Ley General Tributaria, sin que puedan simultanearse ambos.