

Consell Tributari  
Expediente: 402/6

El Consell Tributari, reunido en sesión de 22 de junio de 2009, conociendo del recurso presentado por RM, SA, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- El 1 de agosto de 2005, la entidad “RM, SA” (en adelante A) con CIF A-.... y domicilio en Barcelona, avenida ..... núm. ... (actualmente “FTE, SA” como sucesora, según el art. 40.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de la mencionada “RM, SA”, en virtud de la absorción de ésta por aquélla y consiguiente extinción de la última, producida el 22 de agosto de 2006, y con domicilio en paseo ....., núm. ..., Madrid, y CIF A-...), representada por D<sup>a</sup>. FHA, deduce recurso contra la resolución del inspector jefe del Instituto Municipal de Hacienda por la que se confirman las propuestas de liquidación derivadas de acta de disconformidad y se giran como liquidaciones definitivas en relación a la tasa por el aprovechamiento del vuelo, el suelo y el subsuelo de las vías públicas devengada por A en los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002.

2.- Sostiene en su escrito, de modo principal, la nulidad de las referidas liquidaciones en virtud de distintas alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

a) Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto a los ejercicios 1999 y 2000, dado que, tanto si se iniciaron las actuaciones inspectoras en relación a A el 5 de julio de 2004, como si, alternativamente, lo fueron el 27 de enero de ese mismo año –de no admitirse el vicio que denuncia en relación a la notificación de su inicio en esta última fecha-, al haber finalizado esas actuaciones el 8 de julio de 2005, se han dilatado, en cualquier caso, por un plazo superior al año establecido en el art. 29.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (en adelante LDGC) y en el art. 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), perdiendo dichas actuaciones, por tanto, toda virtualidad interruptora de la prescripción del citado derecho.

b) Sin perjuicio de lo anterior, no sujeción de la recurrente a la tasa, dado que, por un lado, (i) los servicios de telefonía móvil no cumplen con los requisitos exigidos por el art. 24 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales (en adelante LRHL), en su redacción vigente en los períodos de referencia, y en particular, con el relativo a la necesaria utilización o aprovechamiento especial del suelo, subsuelo o vuelo del dominio público municipal, ya que el servicio prestado sólo entraña la ocupación del espacio radioeléctrico, y esta ocupación ya está gravada por la tasa establecida en la Ley 11/1998, de 24 de abril, general de telecomunicaciones (en adelante LGTEL), a la sazón vigente, por lo cual no puede ser gravada por la tasa municipal sin incurrir en doble imposición; y por otro, (ii) dicha no sujeción de los servicios de telefonía móvil a la tasa durante los períodos de referencia ha sido confirmada expresamente por la reforma de la LRHL, efectuada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, dado el carácter meramente aclaratorio de la reforma en ese extremo, de conformidad con lo establecido por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de marzo de 2004.

c) Vulneración, además, del art. 64 del Reglamento general de la inspección de los tributos, aprobado por el RD 939/1986, de 25 de abril (en adelante RGIT), aplicable por razones temporales, ya que se ha utilizado el régimen de estimación indirecta para la determinación de la cuantía de la tasa sin que existan los presupuestos que, conforme al

artículo citado, legitiman acceder a este régimen; inexistencia de presupuestos que, por otro lado, demuestran la no sujeción de los servicios de telefonía móvil a la tasa indicada.

3.- De forma subsidiaria, y sólo para el caso que se considerase adecuada la sujeción de A a la referida tasa, la recurrente solicita que se proceda a la reducción de la base de cálculo de su importe con las cantidades satisfechas por A a las empresas titulares de las redes en “concepto de acceso e interconexión”.

4.-La División de recursos del Instituto Municipal de Hacienda propone la desestimación del recurso y la confirmación de las liquidaciones impugnadas.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- El primer bloque de alegaciones que formula la recurrente se refiere a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto a los ejercicios 1999 y 2000. No obstante, conviene advertir que, sin perjuicio de lo que se dirá más abajo, estas alegaciones se enmarcan en un error de cómputo de A.

Afirma la recurrente que el plazo de prescripción de cuatro años tendría como *dies a quo* para la tasa de 1999 el 30 de abril de 1999, y para la de 2000 el 30 de abril de 2000, todo ello conforme al art. 7 de la Ordenanza fiscal correspondiente a tales ejercicios, que además transcribe. Pues bien, de la simple lectura de este precepto resulta inequívoco que el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción señalado es, respectivamente, el 1 de abril de 2000 y el 1 de abril de 2001, ya que, dadas las características de esta tasa, “la liquidación definitiva se tiene que ingresar el primer trimestre siguiente al año al que se refiere”, como dispone el apartado 4 del artículo citado.

Es evidente, por tanto, que de no admitirse la impugnación de las actuaciones inspectoras que denuncia por otras razones, en ninguno de los supuestos de inicio de éstas –esto es, el 27 de enero del 2004 o el 15 de julio del mismo año-, habría prescrito el referido derecho, ya que el *dies ad quem* correspondiente es el 1 de abril de 2004 para la liquidación de 1999, y el 1 de abril de 2005 para la de 2000. Mientras que si, como veremos que ocurre, hay que estimar el defecto en la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de 27 de enero de 2004, y ninguna reprobación merecieran, como también veremos que ocurre, las actuaciones iniciadas el 5 de julio de 2004, la Administración sólo conservaría plenamente su derecho a liquidar la tasa correspondiente a los períodos 2000 y siguientes.

Aclarado esto procedamos a dilucidar en qué fecha deben de entenderse iniciadas las actuaciones inspectoras en este caso. A juicio de este Consell Tributari esta fecha ha de ser la del 5 de julio de 2004, cuando la citación correspondiente a la recurrente fue dirigida formalmente a “RM, SA”, y no la de 27 de enero de ese mismo año que se dirigió a “AO de T, SA”.

Es cierto que “RM, SA” (A) era a la sazón una filial de “AO de T, SA”, matriz ésta de un grupo de sociedades en la que la primera constituía la entidad emblemática de su negocio de telefonía móvil de forma pública y notoria, y la citación correspondiente se refería también a la inspección de esa actividad, con lo cual dicha matriz podría haber comprendido el alcance de la notificación de 27 de enero de 2004. Es cierto, además, que en dicho grupo “RM, SA” consolidaba contable y fiscalmente. Es cierto también que la entidad efectivamente citada sabía, contrariamente a lo que sostiene en su recurso, y como señala la Inspección, que la citación de 27 de enero no había identificado la referida matriz sólo por su nombre comercial (Grupo ...), sino por su exacta y precisa denominación social. Sin embargo, el rigor con el que deben efectuarse las notificaciones, en garantía del contribuyente, obliga a reconocer que esa notificación fue defectuosa, porque el 27 de enero de 2004 el convocado para la Inspección no fue el sujeto pasivo, sino una sociedad

con personalidad jurídica distinta, aunque fuese su dominante, “AO de T, SA”, mientras que el sujeto pasivo interesado, estando ya identificado, no lo fue hasta el 5 de julio de ese mismo año. En consecuencia, procede declarar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de A mediante la oportuna liquidación en cuanto al ejercicio 1999 por haberse iniciado las actuaciones inspectoras con posterioridad al 1 de abril de 2004.

Segundo.- La recurrente alega que también ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2000 por entender, como hemos dicho, que tanto desde el requerimiento inicial de la Inspección notificado a “AO de T, SA” el 27 de enero de 2004, como desde el notificado a “RM, SA” el 5 de julio de 2004, y hasta que se dictó la resolución recurrida el 8 de julio de 2005 ha transcurrido un plazo superior al de doce meses establecido en el art. 29.1 de la LDGC y en el art. 150 de la LGT.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras frente a “RM, SA” fue el 5 de julio de 2004, como se ha dicho en el fundamento anterior, el exceso de tres días sobre el plazo establecido para concluir las (el 8 de julio de 2005 y no el 5 de ese mes como hubiera debido de ocurrir) queda sobradamente compensado con las interrupciones justificadas producidas según lo previsto en el art. 31bis.1.a) del RGIT, donde se establece que tales interrupciones tienen lugar en los casos de petición de datos o informes a órganos de las administraciones públicas, sin que la total interrupción por este concepto pueda exceder de seis meses.

Pues bien, en el presente caso las interrupciones justificadas no alcanzaron siquiera los cinco meses, ya que el 19 de julio de 2004 se solicitó información a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que fue contestada mediante escrito recibido el 23 de septiembre siguiente; el 22 de noviembre de 2004 se solicitó información al Ministerio de Ciencia y Tecnología, que fue contestada desde el Ministerio de Industria el 20 de diciembre siguiente; y el 24 de noviembre de 2004 se solicitaron datos a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, entidad de derecho público adscrita al Ministerio de Ciencia y Tecnología, quien contestó el 11 de febrero de 2005; en total, 4 meses y 24 días.

En consecuencia, debe darse a las actuaciones inspectoras eficacia interruptiva de la prescripción, por lo que en la fecha de su inicio (5 de julio de 2004), y en virtud de lo establecido en los arts. 66.a), 67.1, y 68.1.a) de la LGT quedó interrumpido el cómputo del plazo de prescripción respecto al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del ejercicio 2000, plazo iniciado el 1 de abril de 2001, último día para efectuar el ingreso de la liquidación definitiva por los ingresos brutos facturados en aquél ejercicio, según el art. 7.4 de la Ordenanza fiscal reguladora del tributo.

Tercero.- Sobre la cuestión sustancial, la recurrente sostiene que no estaba sujeta a la tasa durante los ejercicios liquidados, porque la prestación de servicios de telefonía móvil, con carácter general, no reúne los requisitos exigidos por el art. 24.1 de la LRHL en su redacción vigente en esas fechas; concretamente, los servicios de telefonía móvil, a su juicio, no entrañan la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, como, en cambio, exige ese artículo.

A fin de sostener esta tesis, A destaca que la prestación de los referidos servicios la efectúa mediante “radio-enlaces”, sin necesidad de disponer de redes que conlleven la utilización o el aprovechamiento del suelo, subsuelo o vuelo, ni de tener que acceder a ellas. Su posición la refuerza con la autoridad de dos resoluciones (de 16 de julio de 1999 y de 18 de febrero de 2000) de la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Locales que se manifiestan en el mismo sentido.

Además, afirma que la reforma de la LRHL, efectuada por la Ley 51/2002, al establecer en el párrafo III del nuevo art. 24.1.c) de la misma que “no se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil” –junto al

giro contenido en su exposición de motivos, según el cual “se extiende la actual tasa del ‘1,5 por 100’ (de los ingresos brutos de facturación) a las entidades que emplean redes ajenas para efectuar sus suministros, aclarando expresamente que no se incluyen en este régimen los servicios de telefonía móvil”- corrobora su tesis, dado que el alcance de esa reforma es meramente aclaratorio del régimen jurídico precedente.

Pues bien, esta tesis de A no puede acogerse. Para comprobarlo conviene, ante todo, salir al paso de la invocación al pretendido carácter meramente aclaratorio de la reforma de 2002 en este extremo, lo cual permitirá, seguidamente, abordar la cuestión relativa a la efectiva utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, determinante del hecho imponible, que la recurrente discute.

a) Es cierto que algunas de las disposiciones que contiene el nuevo art. 24.1. c) de la LRHL tras su reforma tienen efectivamente ese carácter simplemente interpretativo o aclaratorio de la regulación precedente señalado. Este es el caso, sin duda, de la explícita sujeción a la tasa de las empresas explotadoras de servicios, tanto si son distribuidoras como si son comercializadoras, y tanto si son titulares como si no lo son de las redes a través de las cuales efectúan los suministros, que ahora simplemente se aclara en los párrafos II y IV del citado art. 24.1.c) de la LRHL (véanse al respecto, en otras, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de marzo y 26 de noviembre de 2004, 14 de abril de 2005 y 8 de marzo de 2007, así como las sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 9 y 10 de mayo y 21 de noviembre de 2005). Y también posee ese mismo carácter aclaratorio lo dispuesto en el párrafo VII del mismo artículo, con el que se viene a disipar cualquier duda acerca de la necesidad de deducir de los ingresos brutos de facturación que constituyen la base de cálculo de la cuota, las cantidades que, en su caso, el sujeto pasivo haya debido satisfacer a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a las redes (véanse en este sentido las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 7 y 27 de octubre de 2004, 23 de marzo de 2006 y 8 de marzo de 2007).

b) Ahora bien, en lo que respecta a los servicios de telefonía móvil la reforma es inequívocamente innovadora en un sentido que, además, no se compadece en absoluto con lo que sostiene A en su recurso. En efecto A interpreta el párrafo III del art. 24.1. c) de la LRHL –e igualmente el párrafo transcrito de la exposición de motivos de la Ley 51/2002- como si dijera que los servicios de telefonía móvil no están sujetos a la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, pasando por alto la literalidad del precepto, que se limita a establecer que a lo único a lo que no están sometidos esos servicios es al “régimen especial de cuantificación de la tasa” que se contempla en la letra c) del art. 24.1 de la LRHL, esto es al régimen de cuantificación de la tasa consistente en el resultado de aplicar el 1,5 por 100 a los ingresos brutos de facturación. Consecuencia sistemática de ello es que los servicios de telefonía móvil se hallan sujetos indudablemente a la tasa que nos ocupa, aunque para fijar la cuantía de ésta, desde la reforma de 2002, deba acudir a los otros regímenes de determinación de la misma que el propio art. 24.1 de la LRHL establece, especialmente el previsto en la letra a) de este precepto, consistente en “el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento como si los bienes afectados no fuesen de dominio público”.

c) Este carácter de la reforma de 2002 en tal extremo no puede ser rebatido, como pretende la recurrente, con lo declarado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el pasaje de la sentencia de 4 de marzo de 2004 que cita. Esta sentencia, como hemos indicado más arriba, es una de las muchas en las que el citado Tribunal confirma que los párrafos II y IV del art. 24.1.c) de la LRHL reformada, en la medida en que establecen que las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general están sujetas a la tasa tanto si son distribuidoras como si son comercializadoras y tanto si son titulares de la redes como si no lo son, tienen un significado meramente interpretativo o aclaratorio. En cambio, el párrafo aludido, que

procede del FD 7º de la sentencia indicada, si se lee bien en el contexto de la misma, no permite deducir nada en relación a la sujeción a la tasa de los servicios de telefonía móvil, ya que aquello que está corroborando el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, una vez más, es que las empresas comercializadoras y no titulares de las redes de suministro de energía eléctrica, como era el caso de la recurrente (EE, SA), estaban, y están, sujetas a la misma.

d) La interpretación de la reforma de 2002 que sostenemos tiene un corolario significativo para la situación anterior a ella y relevante aquí. Es claro, como decimos, que el legislador de 2002 no ha excluido los servicios de telefonía móvil de la tasa. La razón es bien sencilla: la convicción legal de que esos servicios conllevan la realización del hecho imponible consistente en “la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local” *ex* art. 20 de la LRHL, el cual, conviene recordarlo, no ha sido tocado por la reforma.

e) Este hecho imponible se funda en un presupuesto fáctico esencial: la evidencia de que, con carácter general, los servicios de telefonía móvil utilizan o aprovechan el dominio público local a través de las redes físicas que requieren para su funcionamiento. Esta circunstancia, como elemento material que es, no puede verse alterada por una decisión del legislador, como implícitamente supone la recurrente. Ante la realidad de ese dato material, el legislador sólo podría, pronunciándose *contra factum*, disponer con carácter general, bien la no sujeción, bien la exención de los servicios de telefonía móvil de la tasa. Pero es evidente que el legislador de 2002 no ha hecho nada de esto.

f) Y es que si para la adecuada prestación del servicio de telefonía móvil no se requiriera en absoluto el uso de redes físicas, ¿cómo se explicaría que para la situación anterior a la reforma de 2002 la recurrente solicite también, aunque de forma subsidiaria, que le sean deducidos los peajes de interconexión o acceso satisfechos a los titulares de las redes?. ¿Qué causa habría motivado el pago de esos peajes que ahora pretende que le sean deducidos?.

g) Por lo dicho hasta aquí, la opinión de este Consell Tributari ha de ser necesariamente contraria a la tesis de la recurrente y, por consiguiente, también a la doctrina de la extinta Dirección General de Coordinación de las Haciendas Locales expresada en las resoluciones que A cita en su apoyo.

h) En cambio, la opinión de este Consell Tributari es coincidente plenamente con la jurisprudencia dominante de los Tribunales Superiores de Justicia y del Tribunal Supremo. Véanse al respecto las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de junio de 2005 (VE, SA), 26 de junio de 2008 (TME, SAU), 30 de julio de 2008 (VE, SA), 1 de septiembre de 2008 (FTE, SA), 9 de octubre de 2008 (TME, SAU), 18 de diciembre de 2008 (VE, SA), entre otras. Véase también la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de marzo de 2009 (TME, SAU), y por supuesto, véase la sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª) de 16 de febrero de 2009 (VE, SA).

i) Todas estas sentencias, bien afrontando impugnaciones directas de las Ordenanzas fiscales que establecían la tasa que nos ocupa para los servicios de telefonía móvil en el marco jurídico de la reforma –esto es, sujeción a la tasa y cuantificación conforme al valor de mercado de la utilidad derivada de la utilización o el aprovechamiento-, bien examinando actos de liquidación concretos de la misma, han resuelto no sólo interpretando el sentido de la Ley 51/2002 en los términos que hemos señalado respecto al circunscrito alcance de la innovación que introduce en el ámbito de los servicios de telefonía móvil, sino también señalando claramente los motivos por los cuales resulta indudable que estos servicios realizan, y realizaban, el hecho imponible de la misma y, por consiguiente, han de mantenerse sujetos a ella. Emblemático es lo manifestado al respecto en el FD 4º de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de junio de 2005 citada, ya que de una u otra forma esa manifestación ha sido asumida por todas las restantes sentencias mencionadas, y finalmente confirmada por

la sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3<sup>a</sup>) de 16 de febrero de 2009 también citada, al resolver precisamente el recurso de casación interpuesto contra aquella. Dice el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña:

«[...] es claro que la actora no podría prestar el servicio a que viene obligada contando únicamente con la utilización de las redes a que se contraen las licencias de ocupación del dominio público referenciadas; y ello por cuanto las empresas que operan en el sector de la telefonía móvil, como la recurrente, además de la utilización de la red fija en relación con los metros efectivamente autorizados por las respectivas licencias, verifican un aprovechamiento indiscriminado de la red fija de telefonía que hace posible la permanente y efectiva prestación del servicio por parte de aquéllas, dado que en otro caso un importante porcentaje de comunicaciones sería irrealizable, al no poderse verificar conexión entre teléfonos móviles y fijos. De lo que se infiere que dichas empresas realizan sin duda alguna el hecho imponible constitutivo de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, tanto si son titulares de las correspondientes redes como cuando, no siendo titulares de estas últimas, lo son de derechos de uso acceso o interconexión a las mismas, en la medida en que el hecho imponible, tal y como se configura por la Ordenanza Fiscal núm. 24, en concordancia con la regulación contenida en el art. 24 de la LHL, está constituido, no tanto por la utilización privativa del dominio público como por el aprovechamiento especial del mismo, aprovechamiento que, indudablemente, lleva a cabo la actora aunque no sea titular de aquéllas. Lo que hace obligado rechazar asimismo el motivo de que se trata.»

j) Esta inequívoca manifestación del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, como decimos, ha sido acogida además en todos sus extremos por el Tribunal Supremo, en su citada sentencia de 2 de febrero de 2009, al resolver el recurso con el que se aspiraba a casarla. Tras recoger literalmente en el FD 2º, *in fine*, el pasaje anteriormente transcrito y hacerlo suyo, en el FD 5º dice:

«La recurrente y, en general, las empresas que prestan servicios de telefonía móvil reconocen que el servicio de telefonía móvil requiere para su prestación el empleo permanente e indiscriminado de redes de telefonía fija, tendidas en el dominio público local. La prestación de los servicios de telefonía móvil exige el empleo no solo de la red fija tendida por la propia compañía sino también de las redes tendidas por las restantes compañías de servicios móviles, a las que se accede en virtud de los derechos de interconexión para el enlace con terminales móviles de sus clientes. En las llamadas iniciadas en teléfonos móviles con destinatarios en la red fija, resulta inevitable el empleo de las redes fijas tendidas en el dominio público local. Por ello, también en este caso se realiza el hecho imponible de la tasa ya que el art. 24.1.c), párrafo cuarto, de la LH, en la redacción dada por la Ley 51/2002, corrobora que el hecho imponible de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local se realiza por las empresas que prestan servicios de interés general "tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a las mismas".

«La utilización de todas las redes, propias o ajenas, tendidas en el dominio público local supone para las empresas de telefonía móvil una utilidad que debe también valorarse, como resulta de las sentencias de esta Sala de 10 y 18 de mayo y 21 de noviembre de 2005, que han afirmado la sujeción a la tasa por utilización o aprovechamiento del dominio público local de las empresas comercializadoras de energía eléctrica, que emplean para la prestación de sus servicios redes ajenas. [...] El aprovechamiento especial del dominio público se producirá siempre que para la prestación del servicio de suministro sea necesario utilizar una red que materialmente ocupe el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales. Constituye, pues, el hecho imponible de la tasa no tanto la utilización privativa del dominio público local como el aprovechamiento especial del mismo, aprovechamiento que, indudablemente, se lleva a cabo aunque no se sea titular de la red de distribución de la energía.

«No cabe admitir la tesis de que únicamente las empresas distribuidoras propietarias de las redes de distribución de energía eléctrica pueden ser los sujetos pasivos de la tasa al ser las redes de estas empresas las que ocupan efectivamente el dominio público, porque el hecho imponible contemplado en las Ordenanzas que la establecen está constituido no tanto por la utilización privativa del dominio público como por el aprovechamiento especial del mismo, aprovechamiento que indudablemente lleva a cabo la empresa comercializadora, aunque no sea titular de la red de distribución.

«Estos esquemas son aplicables, con las debidas adaptaciones, al campo de la telefonía móvil. [...]

«No podemos compartir la tesis de que la utilización por el operador móvil recurrente de la red fija es mínima, cuando sostiene que el uso está en relación con los metros efectivamente autorizados por las licencias que reseña. Se dice, en esa misma línea de sostener la utilización mínima de la red fija, que el dominio público que ocupa la recurrente, como empresa de telefonía móvil, es, de forma prácticamente exclusiva, el dominio público radioeléctrico, de titularidad estatal y no local, y cuya reserva se encuentra ya gravada por una tasa regulada en el Anexo I de la Ley 32/2003, General de Telecomunicaciones.

«Sin embargo, no cabe olvidar que existe un aprovechamiento continuado de la red fija de telefonía por parte de las empresas operadoras en este sector. Si no se pudiera llevar a cabo ese aprovechamiento permanente del dominio público local a través del vuelo, suelo y subsuelo -incluyendo el cableado de telefonía fija- no podrían las empresas operadoras en el sector de telefonía móvil prestar servicio a sus usuarios.»

k) La misma consideración conclusiva expresada por el Alto Tribunal en los dos últimos párrafos transcritos debe traerse aquí para, *mutatis mutandis*, rechazar la tesis de la recurrente de no estar sujeta a la tasa. Su argumento, como lo expresa en las págs. 8 y siguientes de su escrito de recurso, es que “no ocupa para la prestación de sus servicios de telefonía móvil suelo, subsuelo o vuelo municipal [...] pues lo hace a través de ‘radio-enlaces’ ocupando el espacio radioeléctrico que pertenece por reserva al dominio público y por cuya utilización, mi representada ya satisface una tasa a la Administración del Estado” -refiriendo aquí, por razones de vigencia en su momento- “la Tasa regulada por el RD 1750/1998 por el que se regulan las tasas de la Ley 11/1998”. Insiste además en que “no utiliza redes, conducciones canalizaciones o cualquier otra infraestructura que implique el aprovechamiento especial de suelo, subsuelo o vuelo [...] por cuanto se hace [...] a través de radio-enlaces”; y -en un giro expresivo que resulta paradójico, pues admite aquello que se cuida también de decir, a efectos del recurso, que no admite- sólo reconoce que “el uso de redes troncales o de determinadas instalaciones que discurren por el subsuelo del dominio público para conectar las centrales de conmutación o MSC **es excepcional**” (énfasis suyo).

l) Es cierto que la realización del hecho imponible, y por consiguiente la sujeción a la tasa, como antes indicábamos, depende de un elemento fáctico que debe ser acreditado. Si efectivamente A prestara sus servicios de telefonía móvil sin tener que acceder en absoluto a las redes físicas -por ejemplo, si el servicio de telefonía móvil que presta a sus clientes permitiera a éstos efectuar llamadas a teléfonos fijos y garantizar su calidad sin utilizar en absoluto la red fija, o llamadas de móviles a móviles sin recurrir tampoco a las mismas; o si la arquitectura de la red GSM se sostuviera sin ese género de redes- no llevaría a cabo el hecho imponible y, por tanto, no estaría sujeta a la tasa. Sin embargo, consta en el expediente que la Administración, tal y como corresponde, ha acreditado que, tanto en general para los servicios de telefonía móvil, como en particular para los que presta A, ello no es así; mientras que A no ha hecho otra cosa que afirmarlo, reiteradamente durante el curso de la inspección y ahora en el presente recurso, en los términos antes transcritos, sin aportar prueba substantiva al respecto.

m) Es, pues, por todo ello que, como ya hemos avanzado, las alegaciones examinadas aquí no pueden ser atendidas. Y ni siquiera puede serlo aquella en que A

denuncia doble imposición, por hallarse sujeta a las tasas establecidas en el RD 1750/1998, de 31 de julio, que regula las tasas establecidas por la LGTEL de 1998, puesto que el hecho imponible de la que nos ocupa no coincide con los hechos imposables de cada una de éstas, ni siquiera, como evidentemente debe saber A, con la relativa a la reserva del dominio público radioeléctrico, ya que la utilización o el aprovechamiento especial del suelo, subsuelo o vuelo del dominio público local, nada tiene que ver con el uso de un bien completamente distinto en su naturaleza “material” como es el espectro radioeléctrico.

Cuarto.- La recurrente, además, impugna las liquidaciones que nos ocupan por considerar improcedente que la Administración, a fin de determinar la base imponible de la tasa, que consiste, recuérdese, para los servicios de telefonía móvil en los períodos de referencia, en “los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas”, según el párrafo III del art. 24.1. de la LRHL-, haya recurrido al método de estimación indirecta, cuando no se daban los presupuestos necesarios que el art. 64 del RGIT exigía para ello.

Como es sabido, los servicios de telefonía móvil pueden prestarse bien en la modalidad “pre-pago”, bien en la “post-pago”. Por consiguiente, los ingresos anuales de las empresas prestadoras de estos servicios, en lo que corresponde a la prestación de los mismos, se nutren con la suma de lo que perciben por cada una de ambas modalidades de prestación.

La indicada base de cálculo de la tasa exige, dada la naturaleza local de ésta, “territorializar” los ingresos indicados (“que obtengan anualmente en cada término municipal”, dice la norma), lo cual puede lograrse si dentro del conjunto de clientes de la empresa prestadora se delimita el subconjunto integrado por quienes tienen residencia en el municipio y las cantidades facturadas a cada uno.

A fin de determinar la base imponible correspondiente a A –y que ésta tendría que haber señalado en su declaración, si la hubiera efectuado como debía-, la Administración, en el seno del procedimiento de inspección incoado, procedió a requerirle la aportación de una amplia documentación y a exigirle el suministro de los detalles necesarios para poder “territorializar” sus ingresos (tipología de servicios, desglose de los ingresos correspondientes, memoria descriptiva, etc.).

A suministró prácticamente toda la documentación requerida, si bien el extremo relativo a la “territorialización” de los ingresos no constó en esa documentación, ni en ella lució elemento alguno para deducirlo, tal y como se desprende del expediente a la vista de las distintas citaciones y diligencias de comparecencia documentadas (citación de 15 de junio de 2004, solicitando datos “territorializados” y memoria descriptiva de los ejercicios 1999 a 2002; diligencia de comparecencia de 29 de julio de 2004, sin aportar información del ejercicio 1999 por considerar A prescrito el derecho a liquidar la tasa, ni información “pre-pago” alguna, ni extremos relevantes de la memoria solicitada; propuesta de regularización de 3 de mayo de 2005, de la que se desprende, entre otras cosas, que sigue sin suministrarse la información solicitada y en vez de la memoria requerida se aporta el informe de gestión del Grupo A; acta de disconformidad de 13 de junio de 2005, que refleja todo lo anterior; y escrito de alegaciones de 30 de junio de 2005, que no añade nada nuevo.)

La “excusa” de A al respecto, cuando reiteradamente fue advertida de la falta de información por la Administración y requerida para subsanarla, tal y como se puede comprobar, fue siempre la misma e idéntica a la que ofrece en el presente recurso: la imposibilidad de “territorializar” sus ingresos dado que un porcentaje nada menospreciable de los mismos corresponde a clientes “usuarios de tarjetas pre-pago”, a quienes ni puede “identificar”, ni respecto a los cuales puede conocer el “lugar en el que efectivamente [han] hecho uso de las mismas”. En síntesis: *ad impossibilia nemo tenetur*.

A trata de reforzar el valor de esta “excusa” con el siguiente silogismo: (i) dado que le es imposible “territorializar” los ingresos por la razón indicada y (ii) dado que la

“territorialización” es condición *sine qua non* para determinar la cuantía de la tasa, (iii) la conclusión no puede ser otra que A no está sujeta a la tasa.

Corolario de ello es, según A, que no existe una causa “extraordinaria” para no poderse determinar la base imponible, puesto que esa imposibilidad deriva de la dependencia objetiva de la base imponible de los ingresos procedentes de la modalidad “pre-pago”, la cual no puede “territorializarse” debido al “anonimato evidente que caracteriza a este sistema” y, por tanto, no entraña “negligencia” de ningún género el hecho de no proporcionar la información requerida.

Por consiguiente, no siendo “extraordinaria” la indeterminación de la base imponible y no concurriendo en el caso “negligencia” alguna por parte de A al respecto, la Administración no puede proceder a determinar dicha base por la vía de la estimación indirecta, como ha hecho en este caso, sin vulnerar el citado art. 64 del RGIT. Al haberlo hecho no sólo ha infringido este precepto, sino que además ha alcanzado unos resultados que “no son ni mucho menos cercanos a la realidad, por lo que deben rechazarse de plano”.

Pues bien, entendemos que esta larga argumentación no se sostiene.

a) Ante todo hay que partir de la base de que, como ya hemos establecido en el fundamento anterior, Amena está sujeta a la tasa, y si esto es así, la Administración no puede dejar de proceder a su liquidación.

b) Precisamente por ello existe el denominado método de estimación indirecta regulado en el art. 53 de la LGT. Un método que se aplicará “cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible”, como establece dicho artículo y análogamente el art. 64 del RGIT, vigente en el período examinado. El método de estimación indirecta no es, pues, un método de aplicación “extraordinaria” o excepcional, en el sentido que lo entiende la recurrente, al dejar de razonar sobre la causa de esa pretendida excepcionalidad, pues siendo precisos hay que señalar que aquello que lo caracteriza es su aplicación “subsidiaria”, ante la dificultad de lograr la determinación de la base imponible mediante los otros métodos reconocidos (estimación directa y estimación objetiva), tal y como también se dispone en los artículos citados. En este sentido, la Administración ha sido respetuosa aquí con los presupuestos de aplicación de este método, puesto que sólo ha recurrido a él cuando, obligada a liquidar, ha hallado dificultades para la determinación de la base imponible.

c) Es cierto que la existencia de dificultades, sin más, no legitima la aplicación del método de estimación indirecta, ya que debe existir un vínculo de causalidad entre la conducta del sujeto pasivo y las dificultades señaladas. Los artículos citados así lo determinan, estableciendo que pueden estar en el origen de esas dificultades de determinación de la base imponible, entre otras conductas, la falta cualificada de presentación de las correspondientes declaraciones o las declaraciones incompletas, así como la obstrucción o las “excusas” a la actuación inspectora. Pues bien, en el presente caso no cabe duda que la conducta de A está en el origen de las dificultades halladas por la Administración para fijar la base de cálculo, dado que, sin perjuicio de lo que se deriva del expediente en este extremo, no resulta creíble que una empresa como A no sea capaz de proporcionar información alguna, bien por los datos de tráfico de los que dispone o bien por los recabados para evaluar los resultados de la penetración de su política comercial en las distintas partes del territorio español, con respecto a los ingresos brutos en el municipio de Barcelona, aunque le resulte algo complejo determinar los procedentes de los clientes “pre-pago” en este municipio (véanse al respecto las ilustrativas consideraciones que se efectúan en el FD 5º de la sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo núm. 8 de Barcelona, de 4 de noviembre de 2008, en un caso análogo y sobre alegaciones prácticamente idénticas a las de la recurrente).

d) Esta relación de causalidad entre la conducta del sujeto pasivo y las dificultades existentes para la determinación de la base imponible, presupuesto de la aplicación del método señalado, es una relación que no requiere además un criterio de

imputabilidad cualificado por la negligencia del sujeto pasivo, como supone la recurrente. La estimación indirecta no es un régimen que tenga un propósito sancionador o reprobatorio, sin perjuicio, claro está, de que alguna de las conductas del sujeto pasivo manifestadas puedan constituir infracciones tributarias (véase en este sentido la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 17 de febrero de 1998, recogiendo la opinión doctrinal mayoritaria). La estimación indirecta no ha de conllevar tampoco un incremento desproporcionado de la base imponible que pueda interpretarse como una sanción al contribuyente. Es más, como probablemente ocurra en el presente caso, puede producir incluso resultados más beneficiosos para él.

e) Esta última consideración conduce directamente al examen del último de los requisitos para la admisibilidad concreta del método de estimación indirecta. Dándose los presupuestos de aplicación, los resultados de la misma no han de resultar arbitrarios. Y aquí tampoco lo son, como insinúa la recurrente.

f) En efecto, a fin de evitar un resultado de esta naturaleza y en garantía del contribuyente, el art. 64.3 del RGIT exige que el acta de regularización venga acompañada de un informe de la Inspección tributaria que justifique la aplicación del método y de los medios elegidos para fijar la base imponible. Pues bien, consta en el expediente ese informe, de fecha 13 de junio de 2005, acompañando al acta de disconformidad, en donde de forma detallada se recogen los criterios aplicados al respecto, de los cuales se deduce con claridad que el resultado obtenido no es arbitrario en absoluto. Adviértase que los ingresos brutos procedentes de facturación en el municipio de Barcelona que derivan de la aplicación de esos criterios no son otra cosa que los resultantes de añadir, a los ingresos procedentes del servicio de telefonía móvil en la modalidad “post-pago” en Barcelona, los ingresos procedentes de la modalidad “pre-pago” inducidos de la relación existente entre los ingresos de una y otra modalidad en el conjunto del territorio español, lo cual simplemente exige convenir que esa relación es constante en cualquiera de las partes del mismo y por tanto también se da en este municipio. Si bien se mira, esta forma de “territorializar” no perjudica en un ápice a A, es más si se diera el caso, como probablemente se da, de que en el municipio de Barcelona esa relación fuera distinta a la supuesta constante y más favorable a la modalidad “pre-pago” que a la “post-pago”, la estimación indirecta estaría beneficiando claramente a la recurrente.

Quinto.- Sin perjuicio de todo lo anterior, y de conformidad con lo dictaminado por este Consell Tributari en casos análogos, en los cuales también se había solicitado la reducción de la base de cálculo de la cuantía de la tasa con las cantidades satisfechas por el sujeto pasivo a terceros en concepto de acceso a las redes, procede acoger la pretensión de minorar la referida base en los conceptos señalados, formulada por A con carácter subsidiario.

Las razones aquí son, por tanto, las mismas que las expresadas por este Consell Tributari en sus dictámenes relativos a los expedientes 383/3, de 3 de marzo de 2004, y 547/5, 343/6 y 462/6, de 27 de febrero de 2007, entre otros; razones que, en síntesis, residen en: (a) la interdicción de la doble imposición; (b) la naturaleza meramente interpretativa o aclaratoria de la reforma de 2002 de la LRHL respecto del régimen vigente con anterioridad en el extremo relativo a la necesaria deducibilidad de los costes de acceso e interconexión; (c) la coherencia necesaria con la interpretación del hecho imponible de la tasa efectuada a la luz de las transformaciones legales que han experimentado los sectores relevantes afectados, en orden a su desagregación vertical y liberalización; y (d) finalmente, la coincidencia de esta tesis con el criterio fijado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Sin perjuicio, pues, de lo dicho en esos dictámenes, nos limitamos a consignar aquí una de las últimas confirmaciones de este criterio efectuada por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 8 de marzo de 2007, la cual en el FD 4º, una vez más, y en base ante todo al carácter meramente interpretativo o aclaratorio de lo

dispuesto en el párrafo VII del art. 24.1.c) de la LRHL reformada, señala: “Por tanto, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, no puede entenderse en esta cuestión como estrictamente innovativa, debiendo aplicarse desde la entrada en vigor de la nueva legislación liberalizadora en los aspectos en que recoge -aunque tardíamente- los efectos de la misma, entre los que indudablemente ha de comprenderse la exclusión de la base imponible de las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a sus redes (llamados "peajes") en cuestión.»

Por lo cual,

**SE PROPONE**

ESTIMAR en parte el recurso; ANULAR las liquidaciones impugnadas; DECLARAR prescrita la correspondiente al ejercicio 1999; y GIRAR nuevas liquidaciones de los ejercicios 2000, 2001 y 2002 minorando la base imponible con los costes incurridos en concepto de acceso o interconexión a redes ajenas.