

Consell Tributari
Expedient: 402/6

El Consell Tributari, reunit en sessió de 22 de juny de 2009, coneixent del recurs presentat pel R.M., SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El dia 1 d'agost de 2005, l'entitat "R.M., SA" (d'aquí en endavant A.) amb CIF A-... i amb domicili a Barcelona, avinguda ...1 núm. ... (actualment "F.T.E., SA" com a successora, segons l'article 40.3 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributaria, de l'esmentada "R.M., SA", en virtut de l'absorció d'aquesta per aquella i la posterior extinció de l'última, produïda el dia 22 d'agost de 2006, i amb domicili al passeig ..., núm. ..., ..., Madrid, i CIF A-...), representada per la Sra. F.H.A., dedueix recurs contra la resolució de l'inspector en cap de l'Institut Municipal d'Hisenda on es confirmen les propostes de liquidació derivades d'acta de disconformitat i es giren com a liquidacions definitives en relació a la taxa per a l'aprofitament del vol, el sòl i el subsòl de les vies públiques meritada per A. durant els exercicis 1999, 2000, 2001 i 2002.

2.- Sosté en el seu escrit, de mode principal, la nul·litat de les esmentades liquidacions en virtut de diferents al·legacions que, en síntesis, són les següents:

a) Prescripció del dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació respecte als exercicis 1999 i 2000, ja que, tant si es van iniciar les actuacions inspectores en relació a A. el dia 5 de juliol de 2004, com si, alternativament, ho van fer el dia 27 de gener d'aquest mateix any - de no admetre's el vici que denuncia en relació a la notificació del seu inici en aquesta última data -, a l'haver finalitzat aquestes actuacions el dia 8 de juliol de 2005, s'han dilatat, en qualsevol cas, per un període superior a l'any que estableix l'article 29.1 de la Llei 1/1998, de 26 de febrer, de drets i garanties dels contribuents (d'aquí en endavant LDGC) i l'art. 150 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributaria (d'aquí en endavant, LGT), perdent aquestes actuacions, per tant, tota la virtualitat interruptora de les prescripció de l'esmentat dret.

b) Sens perjudici de l'anterior, la no subjecció de la recurrent a la taxa, ja que, per una banda, (i) els serveis de telefonia mòbil no compleixen amb els requisits exigits per l'art. 24 de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals (en endavant LRHL), en la seva redacció vigent en els períodes de referència i en particular, referent a la necessària utilització o aprofitament especial del sòl, subsòl o vol del domini públic municipal, ja que el servei ofert només afecta a l'ocupació de l'espai radioelèctric, i aquesta ocupació ja està gravada per la taxa establerta a la Llei 11/1998, de 24 d'abril, general de telecomunicacions (en endavant LGTEL), aleshores vigent, pel qual no pot ser gravada per la taxa municipal sense incórrer en doble imposició; i per una altra, (ii) l'esmentada no subjecció dels serveis de telefonia mòbil a la taxa durant els períodes de referència ha estat confirmada expressament per la reforma de la LRHL, efectuada per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, donat el caràcter merament explicatiu de la reforma en aquest extrem, de conformitat amb el què

estableix la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 4 de març de 2004.

c) Vulneració, a més, de l'art. 64 del Reglament general de la inspecció dels tributs, aprovat pel RD 939/1986, de 25 d'abril (d'ara endavant RGIT), aplicable per raons temporals, ja que s'ha utilitzat el règim d'estimació indirecta per a la determinació de la quantia de la taxa sense que existeixin els pressupòsits que, conforme a l'article citat, legitimen accedir a aquest règim; inexistència de pressupòsits que, d'altra banda, demostrin la no subjecció dels serveis de telefonia mòbil a la taxa indicada.

3.- De forma subsidiària, i només en el cas que es considerés adequada la subjecció d'A. a la taxa referida, la recurrent sol·licita que es procedeixi a la reducció de la base de càlcul del seu import amb les quantitats satisfetes per A. a les empreses titulars de les xarxes en "concepte d'accés i interconnexió".

4. -La Divisió de recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs i la confirmació de les liquidacions impugnades.

FONAMENTS DE DRET

Primer. - El primer bloc d'al·legacions que formula la recurrent es refereix a la prescripció del dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació respecte als exercicis 1999 i 2000. No obstant això, convé advertir que, sense perjudici del que es dirà més endavant, aquestes al·legacions s'emmarquen en un error de còmput d'A..

Afirma la recurrent que el termini de prescripció de quatre anys tindria com a *dies a quo* per a la taxa de 1999 el 30 d'abril de 1999, i per a la de 2000 el 30 d'abril de 2000, tot això conforme a l'art. 7 de l'Ordenança fiscal corresponent a tals exercicis, que, a més, transcriu. Doncs bé, de la simple lectura d'aquest precepte resulta inequívoc que el *dies a quo* per al còmput del termini de prescripció assenyalat és, respectivament, l'1 d'abril de 2000 i l'1 d'abril de 2001, ja que, donades les característiques d'aquesta taxa, "la liquidació definitiva s'ha d'ingressar el primer trimestre següent a l'any a què es refereix", com disposa l'apartat 4 de l'article citat.

És evident, per tant, que de no admetre's la impugnació de les actuacions inspectores que denuncia per altres raons, en cap dels supòsits d'inici d'aquestes - és a dir, el 27 de gener del 2004 o el 15 de juliol del mateix any -, hauria prescrit aquest dret, ja que el *dies ad quem* corresponent és l'1 d'abril de 2004 per a la liquidació de 1999, i l'1 d'abril de 2005 per a la de 2000. Mentre que si, com veurem que passa, cal estimar el defecte en la notificació de l'inici de les actuacions inspectores de 27 de gener de 2004, i no mereixessin cap reprovació, com també veurem que passa, les actuacions iniciades el 5 de juliol de 2004, l'Administració només conservaria plenament el seu dret a liquidar la taxa corresponent als períodes 2000 i següents.

Aclarit això procedim a dilucidar en quina data s'han d'entendre iniciades les actuacions inspectores en aquest cas. Segons el parer d'aquest Consell Tributari aquesta data ha de ser la del 5 de juliol de 2004, quan la citació corresponent a la recurrent va ser dirigida formalment a "R.M., SA", i no la de 27 de gener d'aquell mateix any que es va dirigir a "A.O.de T., SA".

És cert que "R.M., SA" (A.) era aleshores una filial d'"A.O. de T., SA", matriu aquesta d'un grup de societats en la qual la primera constituïa l'entitat emblemàtica del seu negoci de telefonia mòbil de manera pública i notòria, i la citació corresponent es referia també a la inspecció d'aquesta activitat, amb el qual l'esmentada matriu podria haver comprès l'abast de la notificació de 27 de gener de 2004. És cert, a més, que en l'esmentat grup "R.M., SA" consolidava comptablement i fiscalment. És cert també que l'entitat efectivament esmentada sabia, contràriament al què sosté en el

seu recurs, i com assenyala la Inspecció, que la citació de 27 de gener no havia identificat la matriu referida només pel seu nom comercial (Grup...), sinó per la seva exacta i precisa denominació social. Tanmateix, el rigor amb què s'han d'efectuar les notificacions, en garantia del contribuent, obliga a reconèixer que aquesta notificació va ser defectuosa, perquè el 27 de gener de 2004 el convocat per a la Inspecció no va ser el subjecte passiu, sinó una societat amb personalitat jurídica diferent, encara que fos la seva dominant, "A.O. de T., SA", mentre que el subjecte passiu interessat, estant ja identificat, no ho va ser fins al 5 de juliol d'aquell mateix any. En conseqüència, és procedent declarar prescrit el dret de l'Administració a determinar el deute tributari d'A. mitjançant l'oportuna liquidació pel que fa a l'exercici 1999 per haver-se iniciat les actuacions inspectores en data posterior a l'1 d'abril de 2004.

Segon. - La recurrent al·lega que també ha prescrit el dret de l'Administració a liquidar l'exercici 2000 per entendre, com hem dit, que tant des del requeriment inicial de la Inspecció notificat a "A.O. de T., SA" el 27 de gener de 2004, com des del notificat a "R.M., SA" el 5 de juliol de 2004, i fins que es va dictar la resolució recorreguda el 8 de juliol de 2005 ha transcorregut un termini superior al de dotze mesos establert a l'art. 29.1 de la LDGC i a l'art. 150 de la LGT.

Ara bé, considerant que la data d'inici de les actuacions inspectores davant "R.M., SA" va ser el dia 5 de juliol de 2004, com s'ha dit en el fonament anterior, l'excés de tres dies sobre el termini establert per concloure-les (el 8 de juliol de 2005 i no el 5 d'aquell mes com hagués hagut d'ocórrer) queda àmpliament compensat amb les interrupcions justificades produïdes segons el previst a l'art. 31bis.1.a) del RGIT, on s'estableix que aquestes interrupcions tenen lloc en els casos de petició de dades o informes a òrgans de les administracions públiques, sense que la total interrupció per aquest concepte pugui ser superior a sis mesos.

Doncs bé, en aquest cas les interrupcions justificades no van assolir ni els cinc mesos, ja que el 19 de juliol de 2004 es va sol·licitar informació a l'Agència Estatal d'Administració Tributària, que va ser contestada mitjançant escrit rebut el 23 de setembre següent; el 22 de novembre de 2004 es va sol·licitar informació al Ministeri de Ciència i Tecnologia, que va ser contestada des del Ministeri d'Indústria el 20 de desembre següent; i el 24 de novembre de 2004 es van sol·licitar dades a la Comissió del Mercat de les Telecomunicacions, entitat de dret públic adscrita al Ministeri de Ciència i Tecnologia, que va contestar l'11 de febrer de 2005; en total, 4 mesos i 24 dies.

En conseqüència, s'ha de donar a les actuacions inspectores eficàcia interruptiva de la prescripció, per la qual cosa en la data del seu inici (5 de juliol de 2004), i en virtut del què estableixen els arts. 66.a), 67.1, i 68.1.a) de la LGT va quedar interromput el còmput del termini de prescripció respecte al dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació de l'exercici 2000, termini iniciat l'1 d'abril de 2001, últim dia per efectuar l'ingrés de la liquidació definitiva pels ingressos bruts facturats en aquell exercici, segons l'art. 7.4 de l'Ordenança fiscal reguladora del tribut.

Tercer. - Sobre la qüestió substancial, la recurrent sosté que no estava subjecte a la taxa durant els exercicis liquidats, perquè la prestació de serveis de telefonia mòbil, amb caràcter general, no reuneix els requisits exigits per l'art. 24.1 de la LRHL en la seva redacció vigent en aquestes dates; concretament, els serveis de telefonia mòbil, segons el seu parer, no comporten la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local, com, en canvi, exigeix aquest article.

A fi de sostenir aquesta tesi, A. destaca que la prestació dels serveis referits l'efectua mitjançant "radioenllaços", sense necessitat de disposar de xarxes que comptin la utilització o l'aprofitament del sòl, subsòl o vol, ni d'haver d'accedir-hi. La

seva posició la reforça amb l'autoritat de dues resolucions (de 16 de juliol de 1999 i de 18 de febrer de 2000) de la Direcció General de Coordinació de les Hisendes Locals que es manifesten en el mateix sentit.

A més, afirma que la reforma de la LRHL, efectuada per la Llei 51/2002, a l'establir en el paràgraf III del nou art. 24.1.c) de la mateixa que “no se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil” - juntament amb el gir que conté la seva exposició de motius, segons el qual “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 la seva tesi, ja que l'abast d'aquesta reforma és merament explicatiu del règim jurídic precedent.

Doncs bé, aquesta tesi d'A. no es pot acollir. Per comprovar-ho convé, primerament, sortir al pas de la invocació al caràcter pretès merament explicatiu de la reforma de 2002 en aquest extrem, la qual cosa permetrà, seguidament, abordar la qüestió relativa a l'efectiva utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local, determinant del fet imposable, que la recurrent discuteix.

a) És cert que algunes de les disposicions que conté el nou art. 24.1. c) de la LRHL després de la seva reforma tenen efectivament aquest caràcter simplement interpretatiu o explicatiu de la regulació precedent assenyalada. Aquest és el cas, sens dubte, de l'explícita subjecció a la taxa de les empreses explotadores de serveis, tant si són distribuïdores com si són comercialitzadores, i tant si són titulars com si no ho són de les xarxes a través de les quals efectuen els subministraments, que ara simplement s'aclareix en els paràgrafs II i IV de l'esmentat art. 24.1.c) de la LRHL (es poden consultar, entre d'altres, les sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 4 de març i 26 de novembre de 2004, 14 d'abril de 2005 i 8 de març de 2007, així com les sentències del Tribunal Suprem, Sala Tercera, de 9 i 10 de maig i 21 de novembre de 2005). I també posseeix aquest mateix caràcter explicatiu el què disposa el paràgraf VII del mateix article, a través del que es dissipa qualsevol dubte sobre la necessitat de deduir dels ingressos bruts de facturació que constitueixen la base de càlcul de la quota, les quantitats que, en el seu cas, el subjecte passiu hagi hagut de satisfer a altres empreses en concepte d'accés o interconnexió a les xarxes (poden consultar-se en aquest sentit les sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 7 i 27 d'octubre de 2004, 23 de març de 2006 i 8 de març de 2007).

b) Ara bé, pel que fa als serveis de telefonia mòbil la reforma és inequívocament innovadora en un sentit que, a més, no es compadeix en absolut amb el que sosté A. en el seu recurs. En efecte A. interpreta el paràgraf III de l'art. 24.1. c) de la LRHL -i igualment el paràgraf transcrit de l'exposició de motius de la Llei 51/2002- com si digués que els serveis de telefonia mòbil no estan subjectes a la taxa per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local, passant per alt la literalitat del precepte, que es limita a establir que a l'únic a què no estan sotmesos aquests serveis és al “régimen especial de cuantificación de la tasa” que es contempla a la lletra c) de l'art. 24.1 de la LRHL, és a dir, al règim de quantificació de la taxa consistent en el resultat d'aplicar l'1,5 per 10 als ingressos bruts de facturació. Conseqüència sistemàtica d'això és que els serveis de telefonia mòbil es troben subjectes indubtablement a la taxa que ens ocupa, encara que per fixar la quantia d'aquesta, des de la reforma de 2002, s'hagi d'acudir a altres règims de determinació de la mateixa que el propi art. 24.1 de la LRHL estableix, especialment el què preveu la lletra a) d'aquest precepte, que consisteix en “el valor que tendria en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento como si los bienes afectados no fuesen de dominio público”.

c) Aquest caràcter de la reforma de 2002 en tal extrem no pot ser rebutat, com pretén la recurrent, amb el què declara el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya al passatge de la sentència de 4 de març de 2004 que esmenta. Aquesta

sentència, com hem indicat més amunt, és una de les moltes en les que l'esmentat Tribunal confirma que els paràgrafs II i IV de l'art. 24.1.c) de la LRHL reformada, en la mesura que estableixen que les empreses explotadores de serveis de subministraments que resultin d'interès general estan subjectes a la taxa tant si són distribuïdores com si són comercialitzadores i tant si són titulars de la xarxes com si no ho són, tenen un significat merament interpretatiu o explicatiu. En canvi, el paràgraf al·ludit, que procedeix del FD 7è de la sentència indicada, si es llegeix bé en el context de la mateixa, no permet deduir res en relació amb la subjecció a la taxa dels serveis de telefonia mòbil, ja que allò que està corroborant el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, una vegada més, és que les empreses comercialitzadores i no titulars de les xarxes de subministrament d'energia elèctrica, com era el cas de la recurrent (E.E., SA), estaven, i estan, subjectes a la mateixa.

d) La interpretació de la reforma de 2002 que sostenim té un corollari significatiu per a la situació anterior a aquesta i rellevant aquí. És clar, com diem, que el legislador de 2002 no ha exclòs els serveis de telefonia mòbil de la taxa. La raó és ben senzilla: la convicció legal de que aquests serveis comporten la realització del fet imposable consistent “la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local” *ex* el qual, convé recordar-ho, no ha estat tocat per la reforma.

e) Aquest fet imposable es fonamenta en un pressupòsit fàctic essencial: l'evidència que, amb caràcter general, els serveis de telefonia mòbil utilitzen o aprofiten el domini públic local a través de les xarxes físiques que requereixen per al seu funcionament. Aquesta circumstància, com a element material que és, no pot veure's alterada per una decisió del legislador, com implícitament suposa la recurrent. Davant de la realitat d'aquesta dada material, el legislador només podria disposar, pronunciant-se *contra factum*, amb caràcter general, bé la no subjecció, bé l'exempció dels serveis de telefonia mòbil de la taxa. Però és evident que el legislador de 2002 no ha fet res d'això.

f) I és que si per a l'adequada prestació del servei de telefonia mòbil no es requerís en absolut l'ús de xarxes físiques, com s'explicaria que per a la situació anterior a la reforma de 2002 la recurrent sol·liciti també, encara que de forma subsidiària, que li siguin deduïts els peatges d'interconnexió o accés satisfets als titulars de les xarxes?. Quina causa hauria motivat el pagament d'aquests peatges que ara pretén que li siguin deduïts?.

g) Pel que hem dit fins aquí, l'opinió d'aquest Consell Tributari ha de ser necessàriament contrària a la tesi de la recurrent i, per tant, també a la doctrina de l'extinta Direcció General de Coordinació de les Hisendes Locals expressada en les resolucions que A. cita en el seu suport.

h) En canvi, l'opinió d'aquest Consell Tributari coincideix plenament amb la jurisprudència dominant dels Tribunals Superiors de Justícia i del Tribunal Suprem. Cal veure al respecte les sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 30 de juny de 2005 (V.E., SA), 26 de juny de 2008 (T.M.E., SAU), 30 de juliol de 2008 (V.E., SA), 1 de setembre de 2008 (F.T.E., SA), 9 d'octubre de 2008 (T.M.E., SAU), 18 de desembre de 2008 (V.E., SA), entre d'altres. Es pot consultar també la recent sentència del Tribunal Superior de Justícia del País Basc de 2 de març de 2009 (T.M.E., SAU), i sens dubte, consulteu la sentència del Tribunal Suprem (Sala 3a) de 16 de febrer de 2009 (V.E., SA).

i) Totes aquestes sentències, bé afrontant impugnacions directes de les Ordenances fiscals que establien la taxa que ens ocupa per als serveis de telefonia mòbil en el marc jurídic de la reforma -és a dir, subjecció a la taxa i quantificació conforme al valor de mercat de la utilitat derivada de la utilització o l'aprofitament -, bé examinant actes de liquidació concrets de la mateixa, han resolt no només interpretant el sentit de la Llei 51/2002 en els termes que hem assenyalat respecte al circumscrit abast de la innovació que introdueix en l'àmbit dels serveis de telefonia mòbil, sinó també assenyalant clarament els motius pels quals resulta indubtable que aquests serveis

realitzen, i realitzaven, el fet imposable de la mateixa i, per tant, han de mantenir-se subjectes a aquesta. Emblemàtic és el que es manifesta al respecte en el FD 4t de la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 30 de juny de 2005 citada, ja que d'una manera o altra aquesta manifestació ha estat assumida per totes les restants sentències esmentades, i finalment confirmada per la sentència del Tribunal Suprem (Sala 3a) de data 16 de febrer de 2009 també esmentada, en resoldre precisament el recurs de cassació interposat contra aquella. Diu el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya:

“[...] 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) Aquesta inequívoca manifestació del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, com diem, ha estat acollida a més en tots els seus extrems pel Tribunal Suprem, en la seva esmentada sentència de 2 de febrer de 2009, en resoldre el recurs amb què s'aspirava a cassar-la. Després de recollir literalment en el FD 2n, *in fine*, el passatge anteriorment transcrit i fer-lo seu, en el FD 5è diu:

“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 mateixa consideració conclusiva expressada per l'Alt Tribunal en els dos últims paràgrafs transcrits s'ha de portar aquí per a, *mutatis mutandis*, rebutjar la tesi de la recurrent de no estar subjecte a la taxa. El seu argument, com expressa a les pàg. 8 i següents del seu escrit de recurs, 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” - referint-se aquí, per raons de vigència en el seu moment - “la Tasa regulada por el RD 1750/1998 por el que se regulan las tasas de la Ley 11/1998”. Insisteix a més en què “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”; i -en un gir expressiu que resulta paradoxal, ja que admet allò que hom es guarda també de dir, a efectes del recurs, que no admet- només reconeix 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**” (èmfasis seu).

l) És cert que la realització del fet imposable, i per tant la subjecció a la taxa, com abans indicàvem, depèn d'un element fàctic que ha de ser acreditat. Si efectivament A. oferís els seus serveis de telefonia mòbil sense haver d'accedir en absolut a les xarxes físiques -per exemple, si el servei de telefonia mòbil que ofereix als seus clients permetés a aquests realitzar trucades a telèfons fixos i garantir la seva qualitat sense utilitzar en absolut la xarxa fixa, o trucades de mòbils a mòbils sense recórrer tampoc a les mateixes; o si l'arquitectura de la xarxa GSM se sostingués sense

aquest gènere de xarxes- no comportaria el fet imposable i, per tant, no estaria subjecte a la taxa. Tanmateix, consta a l'expedient que l'Administració, tal com correspon, ha acreditat que, tant en general per als serveis de telefonia mòbil, com en particular per als que realitza A., això no és així; mentre que A. no ha fet una altra cosa que afirmar-ho, reiteradament durant el curs de la inspecció i ara en el present recurs, en els termes abans transcrits, sense aportar prova substantiva sobre això.

m) És, doncs, per tot això que, com ja hem avançat, les al·legacions examinades aquí no poden ser ateses. I ni tan sols pot ser-ho aquella en què A. denuncia doble imposició, per trobar-se subjecte a les taxes establertes en el RD 1750/1998, de 31 de juliol, que regula les taxes establertes per la LGTEL de 1998, ja que el fet imposable de la que ens ocupa no coincideix amb els fets imposables de cada una d'aquestes, ni tan sols, com evidentment ha de saber A., pel que fa a la reserva del domini públic radioelèctric, ja que la utilització o l'aprofitament especial del sòl, subsòl o vol del domini públic local, no té res a veure amb l'ús d'un bé completament diferent en la seva naturalesa "material" com és l'espectre radioelèctric.

Quart. - La recurrent, a més, impugna les liquidacions que ens ocupen per considerar improcedent que l'Administració, a fi de determinar la base imposable de la taxa, -que consisteix, per als serveis de telefonia mòbil en els períodes de referència, en "los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas", segons el paràgraf III de l'art. 24.1. de la LRHL-, hagi recorregut al mètode d'estimació indirecta, quan no es donaven els pressupòsits necessaris que l'art. 64 del RGIT exigia per a això.

Com ja se sap, els serveis de telefonia mòbil poden oferir-se en la modalitat de "prepagament" o de "postpagament". Per tant, els ingressos anuals de les empreses prestadores d'aquests serveis, en el que correspon a la prestació dels mateixos, es nodreixen amb la suma del que perceben per cada una d'ambdues modalitats de prestació.

L'indicada base de càlcul de la taxa exigeix, per la naturalesa local d'aquesta, "territorialitzar" els ingressos indicats ("que obtinguin anualment a cada terme municipal", diu la norma), cosa que pot aconseguir-se si dins del conjunt de clients de l'empresa prestadora es delimita el subconjunt integrat pels qui tenen residència en el municipi i les quantitats facturades a cadascun.

Amb la finalitat de determinar la base imposable corresponent a A. -i que aquesta hauria d'haver assenyalat en la seva declaració, si l'hagués efectuat com corresponia-, l'Administració, en el marc del procediment d'inspecció incoat, va procedir a requerir-li l'aportació d'una àmplia documentació i a exigir-li el subministrament dels detalls necessaris per a poder "territorialitzar" els seus ingressos (tipologia de serveis, desglossament dels ingressos corresponents, memòria descriptiva, etc.).

A. va subministrar pràcticament tota la documentació sol·licitada, si bé l'extrem relatiu a la "territorialització" dels ingressos no constava en aquesta documentació, ni va mostrar-hi cap element per a poder-ho deduir, tal com es desprèn de l'expedient en vista de les diferents citacions i diligències de compareixença documentades (citació de 15 de juny de 2004, sol·licitant dades "territorialitzades" i memòria descriptiva dels exercicis 1999 a 2002; diligència de compareixença de 29 de juliol de 2004, sense aportar informació de l'exercici 1999 per considerar A. prescrit el dret a liquidar la taxa, ni cap informació "prepagament", ni extrems rellevants de la memòria sol·licitada; proposta de regularització de 3 de maig de 2005, de la que es desprèn, entre altres coses, que continua sense subministrar-se la informació sol·licitada i en lloc de la memòria exigida s'aporta l'informe de gestió del Grup A.; acta de disconformitat de 13 de juny de 2005, que reflecteix tot l'anterior; i escrit d'al·legacions de data 30 de juny de 2005, que no afegeix res nou.)

L'"excusa" d'A. sobre això, a qui l'Administració va advertir de manera reiterada de la manca d'informació i se li va exigir que ho solucionés, tal com es pot comprovar, va ser sempre la mateixa i idèntica a la que s'ofereix en aquest recurs: la impossibilitat de "territorialitzar" els seus ingressos ja que un percentatge gens menyspreable dels mateixos correspon a clients "usuaris de targetes prepagament", a qui ni pot "identificar", ni respecte als quals pot conèixer el "lloc en el qual efectivament [han] fet ús de les mateixes". En síntesis: *ad impossibilia nemo tenetur*.

A. intenta reforçar el valor d'aquesta "excusa" amb el següent sil·logisme: (i) ja que li és impossible "territorialitzar" els ingressos per la raó indicada i (ii) ja que la "territorialització" és condició *sine qua non* per determinar la quantia de la taxa, (iii) la conclusió no pot ser cap altra que A. no està subjecte a la taxa.

Corol·lari d'això és, segons A., que no existeix una causa "extraordinària" per no poder determinar-se la base imposable, ja que aquesta impossibilitat deriva de la dependència objectiva de la base imposable dels ingressos procedents de la modalitat "prepagament", la qual no pot "territorialitzar-se a causa de l'"anonimat evident que caracteritza a aquest sistema" i, per tant, no comporta "negligència" de cap gènere el fet de no proporcionar la informació sol·licitada.

Per tant, no sent "extraordinària" la indeterminació de la base imposable i no presentant-se en el cas cap mena de "negligència" per part d'A. al respecte, l'Administració no pot procedir a determinar l'esmentada base per la via de l'estimació indirecta, com ha fet en aquest cas, sense vulnerar l'esmentat art. 64 del RGIT. Al fer-ho no només ha infringit aquest precepte, sinó que a més ha assolit uns resultats que "no són gens propers a la realitat, pel que s'ha de rebutjar de ple".

Doncs bé, entenem que aquesta llarga argumentació no se sosté.

a) En primer lloc cal partir de la base de què, com ja hem establert en el fonament anterior, A. està subjecte a la taxa, i si això és així, l'Administració no pot deixar de procedir a la seva liquidació.

b) Precisament per aquest motiu existeix l'anomenat mètode d'estimació indirecta regulat a l'art. 53 de la LGT. Un mètode que s'aplicarà "cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible", com estableix aquest article i anàlogament l'art. 64 del RGIT, vigent en el període examinat. El mètode d'estimació indirecta no és, doncs, un mètode d'aplicació "extraordinària" o excepcional, en el sentit que l'entén la recurrent, en deixar de raonar sobre la causa d'aquesta excepcionalitat pretesa, doncs sent precisos cal assenyalar que allò que el caracteritza és la seva aplicació "subsidiària", davant de la dificultat d'aconseguir la determinació de la base imposable mitjançant els altres mètodes reconeguts (estimació directa i estimació objectiva), tal com també es disposa als articles citats. En aquest sentit, l'Administració ha estat respectuosa aquí amb els pressupòsits d'aplicació d'aquest mètode, ja que només ha recorregut a ell quan, obligada a liquidar, ha trobat dificultats per a la determinació de la base imposable.

c) És cert que l'existència de dificultats, per si soles, no legitima l'aplicació del mètode d'estimació indirecta, ja que ha d'existir un vincle de causalitat entre la conducta del subjecte passiu i les dificultats assenyalades. Els articles citats així ho determinen, establint que poden raure en l'origen d'aquestes dificultats de determinació de la base imposable, entre altres conductes, la falta qualificada de presentació de les corresponents declaracions o les declaracions incompletes, així com l'obstrucció o les "excuses" a l'actuació inspectora. Doncs bé, en aquest cas no hi ha cap dubte que la conducta d'A. està en l'origen de les dificultats trobades per l'Administració per fixar la base de càlcul, ja que, sense perjudici del que es deriva de l'expedient en aquest extrem, no resulta creïble que una empresa com A. no sigui capaç de proporcionar cap informació, bé per les dades que disposa del tràfic o bé pels recaptats per avaluar els resultats de la penetració de la seva política comercial en les diferents parts del territori

espanyol, respecte als ingressos bruts en el municipi de Barcelona, encara que li resulti una mica complex determinar els procedents dels clients "prepagament" en aquest municipi (consulteu al respecte les il·lustratives consideracions que s'efectuen en el FD 5è de la sentència del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 8 de Barcelona, de 4 de novembre de 2008, en un cas anàleg i sobre al·legacions pràcticament idèntiques a les de la recurrent).

d) Aquesta relació de causalitat entre la conducta del subjecte passiu i les dificultats existents per a la determinació de la base imposable, pressupòsit de l'aplicació del mètode assenyalat, és una relació que no requereix a més un criteri d'imputabilitat qualificat per la negligència del subjecte passiu, com suposa la recurrent. L'estimació indirecta no és un règim que tingui un propòsit sancionador o reprovatori, sense perjudici, és clar, que alguna de les conductes del subjecte passiu manifestades puguin constituir infraccions tributàries (consulteu en aquest sentit la sentència de l'Audiència Nacional, Sala del Contenciós - Administratiu, de 17 de febrer de 1998, que recull l'opinió doctrinal majoritària). L'estimació indirecta no ha de comportar tampoc un increment desproporcionat de la base imposable que pugui interpretar-se com una sanció al contribuent. És més, com probablement ocorre en aquest cas, pot produir fins i tot resultats més beneficiosos per a ell.

e) Aquesta última consideració condueix directament a l'examen de l'últim dels requisits per a l'admissibilitat concreta del mètode d'estimació indirecta. Tenint en compte els pressupòsits d'aplicació, els resultats d'aquesta no han de resultar arbitraris. I aquí tampoc ho són, com insinua la recurrent.

f) En efecte, a fi d'evitar un resultat d'aquesta naturalesa i en garantia del contribuent, l'art. 64.3 del RGIT exigeix que l'acta de regularització s'acompanyi d'un informe de la Inspecció tributària que justifiqui l'aplicació del mètode i dels mitjans escollits per fixar la base imposable. Doncs bé, consta a l'expedient aquest informe, de data 13 de juny de 2005, que acompanya l'acta de disconformitat, on de forma detallada es recullen els criteris aplicats al respecte, dels quals es dedueix amb claredat que el resultat obtingut no és arbitrari en absolut. Cal advertir que els ingressos bruts procedents de facturació al municipi de Barcelona que deriven de l'aplicació d'aquests criteris no són altra cosa que els resultants d'afegir, als ingressos procedents del servei de telefonia mòbil en la modalitat "postpagament" a Barcelona, els ingressos procedents de la modalitat "prepagament" induïts de la relació existent entre els ingressos d'una modalitat i una altra en el conjunt del territori espanyol, el qual simplement exigeix convenir que aquesta relació és constant en qualsevol de les parts del mateix i per tant també es dona en aquest municipi. Aquesta forma de "territorialitzar" no perjudica en res a A., és més, si es donés el cas, com probablement es dona, que en el municipi de Barcelona aquesta relació fos diferent a la suposada constant i més favorable a la modalitat "prepagament" que a la "postpagament", l'estimació indirecta estaria beneficiant clarament la recurrent.

Cinquè. - Sense perjudici de tot l'anterior, i de conformitat amb el què ha dictaminat aquest Consell Tributari en casos anàlegs, en els quals també s'havia sol·licitat la reducció de la base de càlcul de la quantia de la taxa amb les quantitats satisfetes pel subjecte passiu a tercers en concepte d'accés a les xarxes, és procedent acollir la pretensió de minorar la base referida en els conceptes assenyalats, formulada per A. amb caràcter subsidiari.

Les raons aquí són, per tant, les mateixes que les expressades per aquest Consell Tributari en els seus dictàmens relatius als expedients 383/3, de 3 de març de 2004, i 547/5, 343/6 i 462/6, de 27 de febrer de 2007, entre altres; raons que, en síntesi, rauen en: (a) la interdicció de la doble imposició; (b) la naturalesa merament interpretativa o explicativa de la reforma de 2002 de la LRHL respecte del règim vigent anteriorment en l'extrem relatiu a la necessària deduïbilitat dels costos d'accés i

interconnexió; (c) la coherència necessària amb la interpretació del fet imposable de la taxa efectuada a la llum de les transformacions legals que han experimentat els sectors rellevants afectats, en ordre a la seva desagregació vertical i liberalització; i (d) finalment, la coincidència d'aquesta tesi amb el criteri fixat pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya.

Sense perjudici, doncs, del dit en aquests dictàmens, ens limitem a consignar aquí una de les últimes confirmacions d'aquest criteri efectuada per la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 8 de març de 2007, la qual en el FD 4t, una vegada més, i en base abans que res al caràcter merament interpretatiu o explicatiu del què es disposa en el paràgraf VII de l'art. 24.1.c) de la LRHL reformada, assenyala: “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.”

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR en part el recurs; ANUL·LAR les liquidacions impugnades; DECLARAR prescrita la corresponent a l'exercici 1999; i GIRAR noves liquidacions dels exercicis 2000, 2001 i 2002 minorant la base imposable amb els costos incorreguts en concepte d'accés o interconnexió a xarxes alienes.