

Fiscal

Derecho de uso de radiofrecuencias: imposibilidad de aplicar conjuntamente el ITPAJD y la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico

El Tribunal Supremo analiza si, respecto de los derechos de uso de radiofrecuencias, la exacción conjunta del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, y de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico puede contravenir el Derecho de la Unión Europea.

ADRIÁN BOIX CORTÉS

Abogado del Área de Fiscal
de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 21 de enero del 2022 (rec. núm. 6114/2019), dirime en casación si la exigencia del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD), en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la concesión de un uso privativo de dominio público radioeléctrico, puede contravenir el Derecho de la Unión Europea cuando los derechos de uso de radiofrecuencias se sujetan, además, a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico.

En ese contexto, el alto tribunal arranca su análisis invocando tanto la doctrina esgrimida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Abogado del Área de Fiscal
de Gómez-Acebo & Pombo

en su Sentencia de 6 de octubre del 2020 (as. C-443/19, Vodafone España), como la normativa armonizada en materia de comunicaciones electrónicas —un paquete de directivas del Parlamento Europeo y del Consejo aprobadas el 7 de marzo del 2002 y refundidas por la Directiva 2018/1972, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas—.

Pues bien, desde la perspectiva de la normativa aplicable, el Tribunal Supremo sitúa el núcleo de su exégesis en el artículo 13 de la Directiva 2002/20, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización) —cuyo contenido se proyecta ahora en el artículo 42 del Código

Europeo de las Comunicaciones Electrónicas—, precepto aquel que el tribunal entiende que no puede interpretarse sin atender a los objetivos perseguidos por la propia directiva, resumidos éstos en la optimización del uso del dominio público radioeléctrico.

Según el tenor literal del citado artículo 13, «[l]os Estados miembros podrán permitir a la autoridad pertinente la imposición de cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, que reflejen la necesidad de garantizar el uso óptimo de estos recursos. Los Estados miembros garantizarán que estos cánones no sean discriminatorios, sean transparentes, estén justificados objetivamente, sean proporcionados al fin previsto y tengan en cuenta los objetivos del artículo 8 de la Directiva 2002/21 (Directiva marco)».

A juicio del Tribunal Supremo y a la vista de ese precepto, analizar si resulta factible gravar el derecho de uso de radiofrecuencias tanto con la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico como con la modalidad impositiva de «transmisiones patrimoniales onerosas» por la constitución de concesiones administrativas de ese dominio público —cuestión que debe quedar al margen de consideraciones relativas a la doble imposición— exige reparar en dos cuestiones: por un lado, en si el gravamen por transmisiones patrimoniales onerosas encaja en el campo de aplicación del citado artículo 13 de la directiva y, a continuación, de ser así, en si colma sus límites, finalidades y requisitos.

En relación con la primera de las cuestiones apuntadas, el alto tribunal —teniendo en cuenta que el pago del impuesto objeto de controversia constituye una condición previa para obtener el derecho de uso de las radiofrecuencias— entiende que el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas entra dentro del ámbito de

aplicación del artículo 13 de la Directiva autorización, pudiendo así considerarse un «canon» a los efectos del citado precepto. Matiza, además, que dicha conclusión no resulta afectada por el hecho de que tal gravamen pueda ser aplicable a todos los operadores económicos y no únicamente a los que suministran redes o servicios de comunicaciones electrónicas. Por tanto, el tribunal concluye que no puede dudarse de la vinculación existente entre el uso del espectro radioeléctrico y el gravamen que comporta el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, vinculación que considera directa y estructural, hasta el punto de que sin concesión —hecho imponible del impuesto— no hay derecho de uso.

Sentado lo anterior, el tribunal analiza si la exigibilidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, considerado «en conjunto» con la tasa del espectro radioeléctrico, se adecua a los requisitos establecidos en el artículo 13 de la Directiva autorización o si, por el contrario, sobrepasa los límites establecidos en él, así como la finalidad de la directiva. En ese sentido, tal y como ha señalado la jurisprudencia comunitaria, de tal precepto se desprende la obligación de los Estados miembros de garantizar que los cánones por uso de radiofrecuencias no sean discriminatorios, sean transparentes, estén justificados objetivamente, sean proporcionados al fin previsto y tengan en cuenta los objetivos del artículo 8 de la Directiva marco, entre los que figuran el fomento de la competencia y la promoción del uso eficiente de las radiofrecuencias, garantizando su uso óptimo.

Pues bien, desde esta perspectiva, el Tribunal Supremo defiende que dicho impuesto difícilmente puede servir a tales finalidades, ni en sí mismo considerado ni atendiendo a la configuración de su hecho imponible. Y ello porque el objetivo de garantizar que las empresas utilicen óptimamente los recursos escasos a los que

tengan acceso implica que el importe de dicho canon deba evaluarse de forma adecuada para reflejar el valor de la utilización de tales recursos, lo que exigiría tomar en consideración la situación económica y tecnológica del mercado —aspectos estos últimos que no cabe integrar a través de la simple categorización de la subasta y de la concesión—. Sin embargo, tales parámetros son ajenos a la exacción del impuesto —que pivota sobre la manifestación de la capacidad económica que comporta la obtención de una concesión administrativa— y cuya base imponible se determina básicamente atendiendo a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario y, por tanto, al margen de los citados parámetros del mercado.

Además, añade el tribunal en defensa de su argumentación que tampoco cabe ignorar que el tributo objeto de controversia es un impuesto cedido a las comunidades autónomas. Por ello, una conclusión contraria a la sostenida en esta sentencia podría generar, por un lado, dificultades para garantizar que la recaudación obtenida por dicho concepto tributario se aplicase a la garantía del uso óptimo de los recursos escasos y, en definitiva, al correcto funcionamiento del mercado interior de las redes y servicios de telecomunicaciones. Por otro lado, de ello podrían derivarse eventuales diferencias de tributación que imposibilitarían el cumplimiento de los designios proclamados por el Derecho de la Unión (justificados y no discriminatorios, entre otras exigencias).

Por tanto, el tribunal avala la posición de la entidad recurrente concluyendo que el impuesto analizado constituye un «canon» a efectos del artículo 13 de la Directiva autorización cuando grava la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico al estar vinculado su hecho imponible a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias. No obstante, concluye también que dicho precepto se opone a la exigencia de tal impuesto cuando esos

derechos de uso de radiofrecuencias se sujeten, además, a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico al no cumplir, en su conjunto, los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular, el relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias.

En definitiva, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, tal y como está configurado, es ajeno a la optimización del uso del dominio público radioeléctrico, único objetivo que justifica la imposición de un canon sobre dicho uso radioeléctrico, de conformidad con la directiva. Toda vez que la tasa espectro ya cumple dicha finalidad y se considera proporcional en relación con el objetivo perseguido, la tributación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales provoca un desequilibrio que rompe dicha proporcionalidad.

No obstante, cabe señalar que la sentencia comentada cuenta con los votos particulares de dos magistrados:

- El primero de ellos no comparte la primera de las conclusiones a las que llega el Tribunal Supremo en este caso y entiende que el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas queda fuera del ámbito de aplicación del citado artículo 13 de la Directiva 2002/20, conclusión que requeriría afrontar cuestiones como la determinación de la base imponible del citado tributo o la concreción de qué tipo de concesión administrativa existiría en este caso —esto es, de bienes, en cuyo caso procede tener en cuenta sólo el territorio, o de explotación de servicios en que además del territorio debe tenerse en cuenta la población—.
- Desde una perspectiva diferente, el segundo de los votos particulares se orienta a

poner de relieve que esta sentencia no ha otorgado la suficiente relevancia al hecho de que el Tribunal de Justicia, en la citada sentencia de 6 de octubre del 2020, y tras decantarse por aceptar la compatibilidad entre los dos gravámenes analizados —tasa e impuesto—, apuntase la necesidad de valorarlos conjuntamente para comprobar si con la aplicación de ambos podían entenderse cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 13 y, en particular, el relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias. En ese sentido, el magistrado firmante en este caso del voto particular considera que el importe que viene a sumarse, por una sola vez —ya que la tasa es anual y el impuesto no tiene carácter periódico—, no es desproporcionado.

Por último, sobre el asunto abordado en este comentario, interesa señalar la existencia de un recurso de casación pendiente de resolución, el recurso número 7503/2020, en el que la cuestión casacional que se plantea será —entre otras— si la referida normativa comunitaria de autorización, «se opone a la exigencia del impuesto sobre actividades económicas a los operadores de telefonía móvil, en las concretas condiciones establecidas por la legislación española». No ha concluido, por tanto, la eventual incompatibilidad del Derecho interno con la directiva reguladora del uso del dominio público radioeléctrico.

Dicho todo lo anterior, y a la luz de los recientes pronunciamientos tanto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea —caso del modelo 720, entre otros— como del propio Tribunal Supremo, es preciso recordar un principio elemental de nuestro ordenamiento jurídico: la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno. Es habitual atender a esa premisa cuando se trata de conceptos o tributos armonizados, de tal manera que la identificación del marco jurídico de la Unión en el que puede desarrollarse el Derecho nacional es relativamente clara o sencilla. Pero no debemos perder de vista que la calificación o denominación que proporciona el Derecho nacional de determinadas prestaciones pecuniarias —como ocurre en el caso con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales—, distinta a los conceptos o elementos objeto de armonización comunitaria, no ha de impedir la indicada fiscalización, aunque resulta más compleja.

Al respecto, señala el Tribunal Supremo en la referida sentencia que «un impuesto nacional no se puede blindar de las exigencias del Derecho de la Unión [...] porque su naturaleza y finalidad, en clave nacional, resulten distinta[s] de aquéllas, sobre todo cuando, como acontece en este caso, el tributo en cuestión incide —y, además, lo hace de forma directa— sobre la funcionalidad de las normas de armonización». Se puede decir más alto, pero poco más claro. Y la cuestión se advierte más protagonista en el Derecho tributario cuanto mayor es el desarrollo del Derecho comunitario.