

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085032

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 51/2022, de 21 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6114/2019

SUMARIO:

Tasas en materia de telecomunicaciones. Tasa por reserva del dominio público radioeléctrico. ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Normas especiales. Concesiones administrativas y negocios asimilados. La Sala de instancia consideró que el criterio correcto es el acumulativo, siguiendo al efecto lo dicho por las resoluciones impugnadas, «las reglas incluidas en dichos tres apartados [letras a), b) y c) del art. 13 TR Ley ITP y AJD conforme al inequívoco tenor literal de dicho precepto, son aplicables conjuntamente, puesto que la norma no establece su carácter excluyente ni tampoco un orden de prelación en la aplicación de las mismas», y lo procedente, pues, es aplicar ambas reglas, en tanto que «por un lado la recurrente ha satisfecho un precio o canon inicial para la adjudicación de la concesión; y en segundo lugar, debe satisfacer también, cumulativamente, un canon o precio por periodos anuales». El TJUE ha declarado que el art. 13 de la Directiva Autorización, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro cuya normativa establece que el derecho de uso de radiofrecuencias está sujeto a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico sujeto, además, la constitución de concesiones administrativas de ese dominio público a un impuesto sobre transmisiones patrimoniales, siempre que esa tasa y ese impuesto, en su conjunto, cumplan los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular el requisito relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias, circunstancia que corresponde comprobar al tribunal remitente. La Sala declara que en la que se afirma que el ITPO constituye un «canon» a los efectos del art. 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (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. Dicho art. 13 de la Directiva autorización se opone al expresado 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. **Voto particular.** [Vid., ATS de 8 de mayo de 2020, recurso n.º 6114/2019 (NFJ077877) y STSJ de Madrid, de 24 de junio de 2019, recurso n.º 429/2018 (NFJ077879), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas), arts. 8 y 13.
Ley 32/2003 (General de Telecomunicaciones), art. 49.
Ley 9/2014 (General de Telecomunicaciones), art. 71.
Ley 58/2003 (LGT), art. 2.
Constitución Española, art. 149.
RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 13.
Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común), art. 33.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 51/2022

Fecha de sentencia: 21/01/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION Número del procedimiento: 6114/2019

Fallo/Acuerto: Sentencia Estimatoria Fecha de Votación y Fallo: 11/01/2022

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6114/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 51/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 21 de enero de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 6114/2019, interpuesto por la entidad mercantil Vodafone España S.A.U., representada por la procuradora de los Tribunales doña María Jesús Gutiérrez Aceves, bajo la dirección letrada de don Javier Vilorio Gutiérrez, contra la sentencia 265/2019, de 24 de junio de 2019, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJM"), en el recurso contencioso-administrativo nº 429/2018.

Han sido partes recurridas la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado; y la Comunidad de Madrid, representada y defendida por la Letrada de su Servicio Jurídico.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Resolución recurrida en casación.

El objeto de este recurso de casación lo constituye la sentencia 265/2019 de 24 de junio, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJM, que desestima el recurso contencioso-administrativo (429/2018), interpuesto por Vodafone España S.A.U., frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid ("TEARM") de 18 de mayo de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa (28-21977-2015), interpuesta contra acuerdo de liquidación de 12 de agosto de 2015, en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ("ITPyAJD"), modalidad transmisiones patrimoniales onerosas ("ITP-TPO"), importe de 42.199,24 euros.

Segundo.

- Las actuaciones tributarias y su impugnación

A partir de unos procesos de subasta para el otorgamiento de concesiones de uso de dominio público radioeléctrico, Vodafone España S.A.U. fue adjudicataria de la concesión administrativa de uso privativo de dominio público radioeléctrico DGZZ-1105546, correspondiente a la banda de 2,6 GHz de ámbito estatal, formalizada en resolución de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información de 10 de octubre de 2011.

Vodafone España S.A.U. presentó la correspondiente autoliquidación por ITP-TPO, como consecuencia de la referida concesión de uso privativo de dominio público radioeléctrico.

Posteriormente, en el marco de unas actuaciones tributarias llevadas a cabo por la Comunidad de Madrid, Vodafone España S.A.U. solicitó rectificación de la autoliquidación con devolución de las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses. A estos efectos, consideró errónea la autoliquidación por haber sumado los conceptos previstos en las letras a) y b) del artículo 13.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, (BOE de 20 de octubre) [«TRLITPyAJD»], considerando que son incompatibles y que solo procede aplicar la letra b), y respecto de ésta, por haber realizado la capitalización del 10% en él prevista sin tener en cuenta los años de duración de la concesión.

La liquidación practicada estima en parte las solicitudes de rectificación planteadas, aunque propone exigir una deuda tributaria adicional por importe de 42.006,58 euros.

Trasladado el debate a la vía económico-administrativa, la recurrente adujo que el tributo autoliquidado resultaba improcedente en su totalidad por vulnerar el Derecho de la Unión Europea (en síntesis, los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, "Directiva autorización") y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la interpreta, solicitando, asimismo, una minoración de la base imponible autoliquidada, argumentos rechazados en su totalidad por el TEARM.

Tercero.

- La argumentación de la sentencia impugnada

Interpuesto recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEARM, Vodafone España S.A.U. invocó en su demanda como motivos de impugnación (i) la disconformidad a derecho de exigir cumulativamente dos cuotas tributarias por dos gravámenes distintos sobre una única manifestación de riqueza, refiriéndose, en concreto, a la aplicación simultánea del ITP-TPO y de la Tasa por reserva del dominio público radioeléctrico ("Tasa de espectro", regulada en la Ley General de Telecomunicaciones); (ii) la improcedente agregación de las reglas de cuantificación contenidas en los apartados a) y b) del art. 13 del TRLITPyAJD; y (iii) el criterio de reparto del rendimiento del ITP-TPO, efectuado por la Comunidad de Madrid que, en su opinión, no es conforme a Derecho, motivos rechazados por la sentencia del TSJ de Madrid.

(i) En lo que respecta a la compatibilidad entre ambas exacciones tributarias a través de dos gravámenes distintos, concluye, con remisión a sentencias de la Sección Novena de la misma Sala -así, la sentencia de 7 de febrero de 2014, rec. 1264/2010 (ECLI:ES:TSJM:2014:2996)-, que no existen «motivos para cuestionamos que el artículo 7.1. B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales pueda vulnerar la

Directiva Autorización, como sostiene la recurrente. Comprende dicho precepto, entre las operaciones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la constitución de concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos. Del enunciado del precepto resulta una primera conclusión decisiva y es que las concesiones administrativas contribuyen como constitución de derecho, sin importar la naturaleza, duración y bienes sobre los que recaiga. Entre tanto, conviene aclarar que no se trata aquí de examinar la procedencia del canon o de la tasa, que no constituyen el objeto del recurso.

Que las concesiones administrativas constituyen transmisiones patrimoniales a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no arroja duda alguna, pero ante todo, hay que tener presente, como razón principal, que en los impuestos, por definición, está ausente toda idea de contraprestación (véase el artículo 2.2.c) de la Ley General Tributaria), sin olvidar que el canon -el hecho imponible- constituye una contribución en caso de utilización de recursos escasos.

(...)

Así pues, con el impuesto, se grava la capacidad económica, pero, como nos recuerda la doctrina, no causalizada, esto es, sin vinculación con una concreta actividad administrativa.

De esta forma, como el impuesto de transmisiones patrimoniales no constituye ninguna contraprestación pecuniaria en el ámbito del servicio de telecomunicaciones como carga pecuniaria vinculada con los procedimientos de autorización, sino un modo de medir la posibilidad contributiva, la capacidad de pago (véase la STC 37/1987), en cuanto fundamento del impuesto, puesta de manifiesto con ocasión de la realización de un hecho de contenido económico, no es contrario a los artículos 12 y 13 de la Directiva de Autorización y, por lo tanto, tampoco es procedente plantear la cuestión prejudicial, como se nos solicita.»

(ii) En cuanto al motivo referido a la incorrecta determinación de la base imponible por improcedente agregación de las reglas de cuantificación contenidas en los apartados a) y b) del artículo 13.3 del TRLITPyAJD, la sentencia recurrida sostiene que, frente al criterio defendido, se ha de considerar más acertado el mantenido «en las resoluciones impugnadas en cuanto afirman que "las reglas incluidas en dichos tres apartados [letras a), b) y c) del art. 13 del TRLITP] conforme al inequívoco tenor literal de dicho precepto, son aplicables conjuntamente, puesto que la norma no establece su carácter excluyente ni tampoco un orden de prelación en la aplicación de las mismas".

La misma sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 1997 citada en la demanda afirma:

" El artículo 13.3, primer párrafo, del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 diciembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (redacción operada por Ley 29/1991, de 16 diciembre), a efectos de la obtención de la cuota tributaria, establece que:«Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado para la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación: (...)».

De la lectura de este precepto, se desprende que la determinación de la base imponible puede venir determinada por cualquiera de las reglas que el precepto establece o por la aplicación conjunta de dos de ellas".

Y es que, en efecto, en este caso no resultan en modo alguno excluyentes ambas reglas aplicables para determinar la base imponible -la a) y la b)-, pues como se deduce de lo actuado, por un lado la recurrente ha satisfecho un precio o canon inicial para la adjudicación de la concesión; y en segundo lugar, debe satisfacer también, cumulativamente, un canon o precio por periodos anuales.

En el mismo sentido se pronunció ya la Sentencia de la esta misma Sala y Sección de 31 de octubre de 2003, dictada en el procedimiento ordinario 99/2001.

En consecuencia, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, y conforme al tenor literal del precepto examinado, resulta necesaria la aplicación conjunta de ambas reglas, por lo que debe desestimarse este motivo de impugnación.»

(iii) Por último, respecto de la cuestión relativa a la incorrecta determinación del porcentaje de atribución a la Comunidad de Madrid de la base imponible del impuesto, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, (BOE de 19 de diciembre), tras apuntar que el espectro radioeléctrico es un bien de dominio público que requiere de concesión o autorización administrativa, la sentencia advierte que «es evidente que el objeto o la finalidad de esas concesiones de uso privativo del dominio público radioeléctrico no es otra que la de posibilitar la explotación de redes y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, según se deduce sin género de dudas de la regulación legal global de la materia y de la misma naturaleza del bien demanial del que tratamos, por lo que en modo alguno puede ignorarse el factor de población de cada una de las Comunidades Autónomas donde se produce el rendimiento gravado, de conformidad con la letra y el espíritu de la norma de la que tratamos».

A estos efectos, se remite de nuevo a la expresada sentencia de la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 7 de febrero de 2014, en la que se afirmaba que, «el rendimiento del impuesto corresponderá a todas la Comunidades Autónomas sobre las que se extienda el derecho, correspondiendo el rendimiento a cada

una en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total [artículo 25.2.2º.C) 6ª de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía]».

Cuarto.

- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. Doña María Jesús Gutiérrez Aceves, procuradora de los Tribunales, actuando en nombre y representación de la entidad mercantil Vodafone España S.A.U., mediante escrito de 10 de septiembre de 2019 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 24 de junio de 2019.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 24 de septiembre de 2019, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 8 de mayo de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

« 2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1. Determinar si la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 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, al aplicarse de forma concurrente a la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico.

2. Determinar si, en el caso de que no se aprecie tal contravención, la determinación de la magnitud de la base imponible del concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, permite adicionar las cantidades resultantes de aplicar las letras a) y b) del artículo 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993 , que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. Determinar si, también en el caso de que no se aprecie la vulneración cuestionada y sea exigible el impuesto, el porcentaje de atribución a una comunidad autónoma del impuesto ha de tener en cuenta el criterio de la población conforme a lo dispuesto en el artículo 33.2.2º.C) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre , por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, como si se tratara de una concesión de explotación de servicios, o únicamente el relativo a la extensión por ser el espectro radioeléctrico un bien de dominio público.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas; 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del ITPAJD y 33.2.2º.C) 6º, párrafo segundo, de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. »

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La representación procesal de Vodafone España S.A.U., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 16 de julio de 2020, que observa los requisitos legales.

Considera que la sentencia recurrida infringe los arts. 5.2, 6, Anexo B y 13 de la Directiva autorización; el art. 13.3 del TRLITPyAJD; y el artículo 33.2.2º.C) de la Ley 22/2009.

Solicita que la Sala se pronuncie estableciendo como doctrina jurisprudencial que no resulta posible exigir el ITP-TPO respecto del otorgamiento de concesiones administrativas de espectro radioeléctrico por cuanto esta exigencia supone una infracción del régimen establecido en el art. 13 de la Directiva autorización, ya que concurre una coincidencia de sujetos pasivos, hechos imponderables y bases imponderables, de forma prohibida por el régimen de máximos contenido en el precepto que invocamos, lo que, en último término, debe justificar la exclusión de la tributación por el ITP-TPO debiendo estarse, en cualquier caso, a lo que resuelva el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Vodafone España, S. A. U., C- 443/19, derivado de la cuestión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

No obstante, apunta la existencia de una doble imposición y habla de un doble gravamen, constituido por la atribución de la utilización privativa de determinadas porciones del dominio público estatal constituido por el espectro radioeléctrico pues, según el artículo 45.2 de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, (BOE de 4 de noviembre), "el derecho al uso privativo del dominio público radioeléctrico requerirá concesión administrativa" (actual artículo 62.5 de la actual Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones, (BOE de 10 de mayo), de modo que ese derecho al uso privativo del dominio público radioeléctrico queda indisoluble e inmediatamente conectado con la concesión administrativa.

Aduce que, por un lado, la Tasa de espectro recae sobre la reserva para uso privativo de cualquier frecuencia del dominio público radioeléctrico a favor de una o varias personas o entidades y constituye una condición necesaria para acceder al uso del espectro y, por otro lado, el pago del ITP- TPO constituye una segunda condición necesaria e ineludible para el uso del dominio público radioeléctrico concedido pues, en virtud de los artículos 22.4 y 28 del Reglamento de desarrollo de la Ley 32/2003, aprobado por el Real Decreto 863/2008, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, en lo relativo al uso del dominio público radioeléctrico (BOE de 7 de junio) (aplicable *ratione temporis*), la concesión será revocada de no acreditarse el pago del ITP-TPO en el plazo de tres meses desde la notificación de la concesión, previsión que sigue plenamente vigente en el artículo 69.5 de la actual Ley General de Telecomunicaciones de 2014.

Asimismo, expone que los derechos de uso de radiofrecuencias se obtienen a través de una concesión administrativa por lo que, a partir del artículo 6.1 y 13 de la Directiva autorización, concluye que (i) resulta claro que cualquier gravamen impuesto sobre los derechos de uso de radiofrecuencias debe encontrar amparo en el artículo 13 de la Directiva autorización (ii) que el ITP-TPO no grava en este caso un hecho imponible distinto del de la Tasa de espectro dado que el pago del ITP-TPO se configura como presupuesto habilitante, necesario e ineludible, para el acceso al dominio público radioeléctrico; y (iii) que la superposición de gravámenes es especialmente clara más allá del hecho imponible atendiendo a los componentes de la base imponible del ITP-TPO, que vienen constituidos por los importes satisfechos para acceder al uso del espectro, incluyendo el importe capitalizado de la propia Tasa de espectro a satisfacer durante los años de duración de la concesión, lo que evidencia la existencia de un doble gravamen sobre una misma realidad, que no es otra que la atribución de frecuencias del dominio público radioeléctrico.

Alternativamente, y con carácter subsidiario, solicita que se fije como doctrina jurisprudencial: i) que resulta improcedente agregar las reglas de cuantificación contenidas en los apartados a) y b) del art. 13 TRLITP, que son mutuamente excluyentes; y ii) que, a efectos del reparto del rendimiento entre las distintas Comunidades Autónomas en las que se encuentra el bien objeto de la concesión, debe atenderse a la proporción de extensión (superficie) que ocupe cada una de las Comunidades implicadas respecto del total, pues siendo el espectro un bien de dominio público resulta aplicable la regla contenida en el segundo párrafo del art. 33.2.º.C).6º Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común

Concluye, apuntando que la pretensión deducida es que, tras acoger la interpretación sostenida, se anule la sentencia impugnada, así como los actos administrativos de los que la misma trae causa.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la Administración del Estado). El abogado del Estado presentó escrito de oposición de fecha 3 de septiembre de 2020, argumentando, en síntesis, la desestimación del recurso.

Considera que el artículo 13 de la Directiva autorización no se opone a que los titulares de un título de utilización del espacio radioeléctrico estén obligados a pagar un tributo denominado «Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», que grava el desplazamiento patrimonial efectivo del derecho a explotar una banda de frecuencia del espectro radioeléctrico en atención a la capacidad económica determinada por la posibilidad de cederlo en el mercado secundario y que no guarda relación ni en cuanto a su hecho imponible ni en cuanto a su destino con el procedimiento de autorización general que permite acceder al mercado de los servicios de comunicaciones electrónicas.

Parte, en definitiva, de la diferenciación entre la Tasa de espectro, que se configura como un precio o contraprestación por la utilización de un dominio público escaso y el ITP-TPO, que grava los desplazamientos patrimoniales con carácter oneroso, en este caso, la constitución de una concesión administrativa, hecho imponible que refleja la capacidad económica, consecuencia del uso de renta para la adquisición de un derecho (el de usar en exclusiva el dominio público radioeléctrico) susceptible de cesión en el mercado secundario.

En suma, apunta que el ITP-TPO es una prestación pecuniaria exigida por una Administración pública, sin contraprestación, por el hecho de manifestar capacidad económica y con la finalidad de contribuir al sostenimiento del gasto público, toda vez que la concesión administrativa, como título habilitante para obtener el uso privativo del dominio público radioeléctrico, es un derecho con un contenido económico susceptible de cesión a terceros y, por tanto, de valoración.

La valoración que de dicho contenido haga la Administración constituirá el precio o canon a satisfacer para la adquisición de este derecho (concesión administrativa). Este precio o canon constituirá necesariamente la base imponible del ITP y AJD, en la medida en que el sometimiento a gravamen de la manifestación indirecta de la capacidad económica recae sobre los desplazamientos patrimoniales susceptibles de evaluarse económicamente por el precio satisfecho. En definitiva, mantiene que las concesiones administrativas constituyen transmisiones patrimoniales a efectos del ITP-TPO.

En síntesis, solicita que a partir de los artículos 13 de la Directiva autorización, 13.3 del TRLITPAJD y 33.2.º.C) 6º, párrafo segundo, de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, se fije la siguiente doctrina:

- Que no existe incompatibilidad, desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, entre la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico y el ITPyAJD que grava la concesión del uso privativo del citado dominio.

- Que, en el caso suscitado, para la determinación de la magnitud de la base imponible del concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, es procedente adicionar las cantidades resultantes de aplicar las letras a) y b) del artículo 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Que, a efectos del reparto de rendimiento entre las distintas Comunidades Autónomas a cuyo ámbito se extienda la concesión, resulta procedente, a la vista de la naturaleza de la concesión del dominio público radioeléctrico y la afectación de la concesión demanial al uso general o al servicio público, que el porcentaje de atribución a una Comunidad Autónoma del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales haya de tener en cuenta el criterio de la población conforme a lo dispuesto en el artículo 33.2.2º.C) 6ª de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, como si se tratara de una concesión de explotación de servicios.

5.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la Comunidad de Madrid).

Por su parte, la Letrada de la Comunidad de Madrid, presentó escrito de oposición de fecha 15 de septiembre de 2020, en el que se adhiere y remite íntegramente a la fundamentación contenida en la sentencia recurrida por considerarla plenamente ajustada a Derecho, argumentando, en síntesis, que, en respuesta a las cuestiones planteadas en el Auto de admisión, se fije la siguiente doctrina:

- Que la exigencia del ITPyAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por la concesión de un uso privativo de dominio público radioeléctrico no contraviene el Derecho de la Unión Europea, al aplicarse de forma concurrente a la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico.

- Que, la determinación de la magnitud de la base imponible del concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas permite adicionar las cantidades resultantes de aplicar las letras a) y b) del artículo 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Que el porcentaje de atribución a una Comunidad Autónoma del Impuesto ha de tener en cuenta el criterio de la población conforme a lo dispuesto en el artículo 33.2.2º.C) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, al tratarse de una concesión de explotación de servicios.

Y solicita que esta Sala desestime el recurso de casación interpuesto de contrario, confirmando la sentencia recurrida.

6.- Alegaciones de las partes sobre la resolución de la cuestión prejudicial.

Habiéndose dado traslado a las partes para que, en su caso, presentaran alegaciones sobre la sentencia de 6 de octubre de 2020, Vodafone España, S.A.U., C-443/19, ECLI: EU:C:2012:446 (en adelante, "sentencia Vodafone España") que resuelve la cuestión prejudicial, planteada por el TSJ del País Vasco, su posición, en síntesis, fue la siguiente:

- El abogado del Estado presentó escrito de fecha 9 de octubre de 2020, alegando que la sentencia, en contra del planteamiento de la recurrente, sostiene que el artículo 13 de la Directiva 2002/20 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro cuya normativa establece que el derecho de uso de radiofrecuencias está sujeto a una tasa por reserva del dominio público radio-eléctrico sujeto, además, la constitución de concesiones administrativas de ese dominio público a un impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que grava con carácter general la constitución de concesiones administrativas de bienes de dominio público en virtud de una normativa que no es aplicable de manera específica al sector de las comunicaciones electrónicas, cuando el hecho imponible de tal impuesto está vinculado a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias siempre que el importe recibido de ambos sea proporcionado.

- Por su parte, la Letrada de la Comunidad de Madrid presentó escrito de 19 de octubre de 2020, en el que se adhiere a lo señalado por el abogado del Estado y entiende que el Derecho UE no se opone a que un Estado Miembro cuya normativa establece que el derecho de uso de radiofrecuencias está sujeto a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico sujeto, además, la constitución de concesiones administrativas de ese dominio público a un impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que grava la constitución de concesiones administrativas de bienes de dominio público en virtud de una normativa que no es aplicable de forma específica al sector de las comunicaciones electrónicas, cuando el Hecho Imponible de tal impuesto está vinculado a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias, siempre que esa tasa y ese impuesto cumplan los requisitos señalados en dicho artículo y particularmente con el principio de proporcionalidad.

- Finalmente, la representación procesal de Vodafone España, S. A. U, presentó escrito el 22 de octubre de 2020 por el que se reafirma en sus previas alegaciones, en el sentido de considerar que dicha sentencia no prohíbe como tal una suma de gravámenes que recaigan sobre el derecho de uso de radiofrecuencias, siempre y cuando tengan por objetivo promover el uso óptimo de las radiofrecuencias y cumplan, considerados conjuntamente, los requisitos que establece el art 13 de la Directiva autorización, 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/CE (Directiva marco). Sin embargo, para Vodafone España S.A.U., el ITP-TPO constituye un gravamen vinculado a la concesión de derechos de uso de radiofrecuencias por lo que está comprendido y resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 13 de la Directiva autorización; y, además, el ITP-TPO es un gravamen que incumple las exigencias del Derecho de la Unión, particularmente por cuanto no atiende a la necesidad de garantizar el uso óptimo de los recursos (radiofrecuencias) ni resulta proporcionado, considerando este tributo de forma conjunta con la Tasa de espectro, concluyendo que «...no resulta posible exigir el ITP respecto del otorgamiento de concesiones administrativas de espectro radioeléctrico por cuanto esta exigencia supone una infracción del régimen establecido en el art. 13 Directiva autorización, según ha aclarado la Sentencia del TJUE objeto de este escrito.»

7.- Aportación de resolución judicial. La representación procesal de Vodafone España, S. A. U., presentó escrito de 20 de enero de 2021, aportando copia de la sentencia del TSJ del País Vasco de 13 de enero de 2021 en el recurso 348/2018, interpuesto por esa parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, de 15 de febrero de 2018, estimando sus pretensiones, resolución judicial que se unió a los autos y que ha sido impugnada por la Diputación Foral de Guipúzcoa mediante un recurso de casación (rca. 1703/2021), cuya votación y fallo se señaló simultáneamente al del presente recurso.

8.- Votación, fallo y deliberación del recurso. Por providencia de 29 de octubre de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 11 de enero de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- La delimitación de la controversia

El presente recurso de casación reclama, en principio, un triple análisis sobre aspectos que, aunque relacionados, son diferentes y que, además, en los términos enunciados por el auto de admisión, resultan condicionados a la respuesta que se articule respecto de su trama principal, consistente en dilucidar si la exigencia del ITP-TPO, por la concesión de un uso privativo de dominio público radioeléctrico, puede contravenir el Derecho de la Unión Europea.

En efecto, únicamente en el caso de que no se apreciara tal contravención, deberemos encaminar nuestro estudio a la determinación de la magnitud de la base imponible del ITP-TPO, para descubrir si cabe adicionar las cantidades resultantes de aplicar las letras a) y b) del artículo 13.3 del TRLITPyAJD.

Y, nuevamente, de no apreciarse la vulneración del Derecho de la Unión Europea denunciada por la entidad recurrente, se abriría entonces la tercera perspectiva de análisis, en la que habría que indagar si en el porcentaje de atribución a una Comunidad Autónoma del impuesto ha de tenerse en cuenta el criterio de la población o únicamente el relativo a la extensión.

En consecuencia, sólo una respuesta positiva sobre la compatibilidad del Derecho de la Unión con los gravámenes que pueden comportar la atribución concesional de la utilización privativa de determinadas porciones del dominio público estatal (espectro radioeléctrico), permitirá el análisis de las otras dos cuestiones -claramente subsidiarias- por lo que, de entrada, nos centraremos en argumentar si hay o no contravención del Derecho de la Unión Europea.

A estos efectos, desde el punto de vista metodológico, los fundamentos de derecho que siguen abordarán (i) la finalidad de la armonización de las Comunicaciones Electrónicas y sus implicaciones; (ii) el artículo 13 de la Directiva autorización en el contexto de la armonización; (iii) el tratamiento de la cuestión de interés casacional desde la perspectiva del artículo 13 de la Directiva autorización; (iv) si el ITP-TPO entra dentro del campo de aplicación del artículo 13 de la Directiva autorización; y (v) si el ITP-TPO colma los requisitos exigidos por el artículo 13 de la Directiva autorización.

En el frontispicio de todas estas consideraciones, necesariamente hemos de situar la sentencia del Tribunal de Justicia, Vodafone España, que encomienda al juez remitente (en este caso, la Sala de Bilbao) la constatación de si el ITP-OPT es un «canon» a los efectos del artículo 13 de la Directiva autorización y, de llegar a esa apreciación, si colma sus requisitos.

No obstante, en su parte dispositiva la sentencia Vodafone España afirma, que «[e]l artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), en su versión modificada por la Directiva 2009/140/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro cuya normativa establece que el derecho de uso de radiofrecuencias está sujeto a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico sujeta, además, la constitución de concesiones administrativas de ese dominio público a un impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que grava con carácter general la constitución de concesiones administrativas de bienes de dominio público en virtud de una normativa que

no es aplicable de manera específica al sector de las comunicaciones electrónicas, cuando el hecho imponible de tal impuesto está vinculado a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias, siempre que esa tasa y ese impuesto, en su conjunto, cumplan los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular el requisito relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias, circunstancia que corresponde comprobar al tribunal remitente.»

Segundo.

- La finalidad de la armonización de las Comunicaciones Electrónicas y sus implicaciones

Los Estados miembros, incluso sobre ámbitos de su exclusiva competencia, se encuentran permanentemente condicionados por la virtualidad que, determinadas normas de los tratados -como las relativas a las libertades fundamentales-, proyectan de forma transversal, por ejemplo, ante la concurrencia de elementos transnacionales; o, cuando como aquí ocurre, el legislador de la Unión despliega una labor armonizadora sobre ámbitos sectoriales determinados, en el caso, el sector de las telecomunicaciones.

Ante esta realidad, una premisa se decanta sin dificultad: la armonización normativa a nivel de la Unión tiene una clara relevancia sobre los tributos nacionales cuando, de una manera u otra, éstos incidan sobre aspectos de la competencia de aquella.

El marco de referencia ineludible para el análisis de la cuestión casacional que nos ocupa es el denominado paquete de Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo, aprobadas el 7 de marzo de 2002 y constituido por la Directiva 2002/19/CE, relativa al acceso a las redes de comunicaciones electrónicas y recursos asociados, y a su interconexión (Directiva acceso, DO L 108 de 24.4.2002, p. 7); por la ya citada Directiva 2002/20/CE, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización, DO L 108 de 24.4.2002, p. 21); por la Directiva 2002/21/CE, relativa a un marco regulador común de las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva marco, DO L 108 de 24.4.2002, p. 33) y por la Directiva 2002/22/CE, relativa al servicio universal y los derechos de los usuarios en relación con las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva servicio universal, DO L 108 de 24.4.2002, p. 51).

Estas Directivas han sido refundidas por la Directiva (UE) 2018/1972 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas (L 321, 17.12.2018, p. 36), como expresión de un ejercicio de «adecuación de la normativa», cuyo ámbito de aplicación comprende, además de las referidas cuatro Directivas, el Reglamento (CE) 1211/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el Organismo de Reguladores Europeos de las Comunicaciones Electrónicas (ORECE) y la Oficina (DO L 337 de 18.12.2009, p. 1).

El plazo de trasposición del Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas finalizó el 21 de diciembre de 2020 (art. 124) quedando derogadas a partir de dicha fecha, las referidas Directivas 2002/19/CE, 2002/20/CE, 2002/21/CE y 2002/22/CE (art. 125).

Sin embargo, debe destacarse que las referencias a las Directivas derogadas han de entenderse hechas al Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas, es decir, a la Directiva (UE) 2018/1972, porque así lo establece su art 125. A estos efectos, según la tabla de correspondencias que figura en su anexo XIII, los preceptos de las Directivas de 2002, cuya interpretación y aplicación asumen algún protagonismo en el presente recurso de casación, proyectan su reflejo en el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas.

Así ocurre, entre otros preceptos, (i) con el artículo 12 de la Directiva autorización (referido a "tasas administrativas") respecto del artículo 16 del Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas (cuyo rótulo, experimenta una variación terminológica al referirse ahora a "cargas administrativas"); y (ii) con el artículo 13 de la Directiva autorización ("cánones por derechos de uso y derechos de instalar recursos"), proyectado sobre el artículo 42 del Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas (que ahora se refiere a "tasas por derechos de uso del espectro radioeléctrico y derechos de instalar recursos").

Pues bien, la interrelación entre la finalidad armonizadora y el condicionamiento de la soberanía fiscal del Estado miembro se observa con nitidez en las sentencias del Tribunal de Justicia de 18 de septiembre de 2003, Albacom e Infostrada, C- 292/01 y C-293/01, ECLI: EU:C:2003:480, apartados 35 y 36; y de 10 de marzo de 2011, Telefónica Móviles España SA, C-85/10, ECLI:EU:C:2011.141, apartado 21, cuando expresan que "el marco común que la Directiva [...] pretende instaurar carecería de eficacia si los Estados miembros pudieran determinar libremente las cargas fiscales que deben soportar las empresas del sector."

En efecto, no debemos pasar por alto que el mercado interior de redes y servicios de comunicaciones electrónicas reclamaba la armonización de normas y condiciones de acceso y de autorización con el fin de garantizar su suministro en toda la Unión Europea (sentencia Vodafone España, apartado 28) así como los derechos de los usuarios con relación a las redes y a los servicios de comunicaciones electrónicas desde la perspectiva del servicio universal.

Se observa, así, que un impuesto como el ITP-TPO, en principio, ajeno a la Unión Europea, no resulta indiferente para el Derecho de la Unión, cuando, como aquí acontece, el uso privativo del dominio público

radioeléctrico requiere de una concesión administrativa, concesión que constituye una transmisión patrimonial hasta el punto de conformar uno de los hechos imposables del ITP-TPO.

Estas circunstancias testimonian la clara incidencia del ITP-TPO sobre el sector armonizado de las "comunicaciones electrónicas" y, especialmente, sobre el "mercado interior", título que nutre tanto el listado de las competencias exclusivas de la Unión [normas sobre competencia para el funcionamiento del mercado interior, art 3.1 b) TFUE], como el de las compartidas con los Estados miembros [nuevamente, el mercado interior, art 4.2 a) TFUE] y que, para cuya preservación, el legislador de la Unión se sirve, precisamente, entre otros elementos, del artículo 13 de la Directiva autorización, tal y como recoge la sentencia Vodafone España y destacaremos a continuación.

Tercero.

- El artículo 13 de la Directiva autorización en el contexto de la armonización

Este precepto referido a los "Cánones por derechos de uso y derechos de instalar recursos" establecía lo siguiente:

"Los 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/CE (Directiva marco)."

Conviene recordar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea reconoce efecto directo al artículo 13 de la Directiva autorización, de suerte que confiere a los particulares el derecho a invocarlo directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales para oponerse a la aplicación de una resolución de los poderes públicos, incompatible con dicho artículo (sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de julio de 2012, Vodafone España, C-55/11, ECLI: EU:C:2012:446).

Ahora bien, el alcance de su verdadera dimensión ha de contextualizarse en la regulación de la Unión en materia de comunicaciones electrónicas, en cuyo seno, la Directiva Autorización persigue, como ya hemos apuntado, la realización de un mercado interior de redes y servicios de comunicaciones electrónicas mediante la armonización y simplificación de las normas y condiciones de autorización para facilitar su suministro en toda la Unión Europea (sentencia Vodafone España, apartado 28).

Precisamente, con dicho propósito, esa Directiva establece no solo normas relativas a los procedimientos de concesión de autorizaciones generales o de derechos de utilización de radiofrecuencias o de números y al contenido de dichas autorizaciones, sino también normas relativas a la naturaleza, así como a la magnitud, de las cargas pecuniarias relacionadas con dichos procedimientos que los Estados miembros pueden imponer a las empresas en el sector de los servicios de comunicaciones electrónicas (sentencia de 17 de diciembre de 2015, Proximus, C 454/13, EU:C:2015:819, apartado 19 y sentencia del Tribunal de Justicia Vodafone España, apartado 29).

A partir de estas premisas, resultan tres consecuencias adicionales.

La primera, que la circunstancia de que la Directiva autorización no sea, en su concepción y finalidad, una norma tributaria, no obsta a que contenga disposiciones asimilables, aludiendo explícitamente la jurisprudencia de Luxemburgo a "cargas pecuniarias" -entre otras, las "tasas administrativas" y los "cánones", en expresión de la Directiva autorización-, incidiendo, incluso, sobre su naturaleza y su magnitud.

La segunda, que la recta interpretación de la Directiva autorización y, más en particular, la de su artículo 13, debe abordarse en el contexto de sus objetivos, de modo que habrán de descartarse enfoques desligados de las metas perseguidas por la propia Directiva que, a todos los efectos, comporta el prisma ineludible para enfocar la norma tributaria nacional al erigirse en este recurso de casación en su parámetro de contraste.

La tercera, explicitada también por el propio Tribunal de Justicia, que no resulta posible un análisis en clave nacional toda vez que "en el marco del examen del tributo en cuestión, el órgano jurisdiccional remitente no puede estar vinculado por la calificación de ese tributo en virtud del Derecho nacional aplicable y que incumbe a dicho órgano jurisdiccional basarse en sus características objetivas" (sentencia del Tribunal de Justicia Vodafone España, apartado 36 y sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C 189/15, EU:C:2017:17, apartado 29).

Incluso, en el asunto Vodafone España, saliendo al paso de las dudas planteadas por el tribunal que planteó la cuestión prejudicial (el TSJ del País Vasco) el Tribunal de Justicia llega a aclarar que "la circunstancia de que, en el caso de autos, el tributo controvertido en el litigio principal se califique de «impuesto» en virtud de la normativa nacional no impide en sí mismo que esté comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva 2002/20" (sentencia del Tribunal de Justicia Vodafone España, apartado 37).

Cuarto.

- El tratamiento de la cuestión de interés casacional desde la perspectiva del artículo 13 de la Directiva autorización

Como hemos referido, la cuestión planteada se inscribe en el artículo 13 de la Directiva autorización y, más en general, en la finalidad que la misma pretende. Sin embargo, entendemos que su tratamiento no resulta equiparable con un supuesto nacional de "doble imposición".

Hacemos esta consideración porque la lectura de la sentencia Vodafone España permite descubrir que, al igual que ocurre en el presente recurso de casación, la posición de las partes que formularon alegaciones en aquella cuestión prejudicial se arbolaba a través de la idea de la doble imposición.

Así, la sentencia del Tribunal de Luxemburgo permite descubrir que mientras Vodafone España parecía afirmarla "puesto que un mismo hecho, a saber, la concesión administrativa para el uso privativo del dominio público radioeléctrico, genera simultáneamente la tasa por la reserva del dominio público radioeléctrico y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales" (apartado 22), la Diputación Foral de Gipuzkoa, la negaba "basándose en la distinción que hace el Derecho español entre el concepto de «tasa» y el de «impuesto»" (apartado 23).

Ahora bien, ciertamente, la controversia en ambos casos ha venido girando sobre que el derecho de uso de radiofrecuencias se sujeta a la Tasa por reserva del dominio público radioeléctrico y, además, la constitución de concesiones administrativas de ese dominio público al ITP-TPO, pero la clave de la solución no se encuentra en si existe o no doble imposición sino en los propios límites que el artículo 13 de la Directiva autorización establece.

Dicho de otra forma y en términos hipotéticos, pudiera ocurrir que, mientras un único gravamen infringiera la Directiva autorización, por el contrario, múltiples gravámenes sobre el mismo objeto podrían ser respetuosos con la misma, pues lo decisivo es que, el conjunto de estos cánones se mantenga dentro de los límites, requisitos y finalidad perseguida por dicha Directiva.

Que no estamos ante un tema de doble imposición lo confirma la propia solución dada por el Tribunal de Justicia que, no obstante, ante el contexto de la prejudicial que se le somete, evidentemente, aborda la cuestión relativa a "la compatibilidad de una acumulación de exacciones con el artículo 13 de la Directiva 2002/20" sin que ello transforme la controversia en una pura cuestión de doble imposición pese, reiteramos, al enfoque de las partes.

Confirma el Tribunal de Justicia que el artículo 13 de la Directiva 2002/20 no excluye la acumulación de varios cánones, que pueden tener el mismo objetivo, como así explica la sentencia Vodafone España (apartado 34) o, incluso, tratarse de cánones que solo, en parte, tengan el mismo objetivo (sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2013, Belgacom y otros, C-375/11, EU:C:2013:185, apartado 48), a condición de que tales cánones, considerados conjuntamente, cumplan los requisitos enunciados en dicho artículo 13.

Asimismo, aclara que, a los efectos que se acaban de exponer, esto es, la aplicación de la Directiva autorización, resulta indiferente que, el gravamen en cuestión venga impuesto por una normativa que no resulte aplicable de manera específica al sector de las comunicaciones electrónicas (apartado 38 a 41).

Quinto.

- El ITP-TPO entra dentro del campo de aplicación del artículo 13 de la Directiva autorización

Como viene a anticipar el primero de los fundamentos de derecho, debemos abordar la controversia mediante un análisis secuencial que nos permita determinar, en primer lugar, si el ITPO entra dentro del campo de aplicación del artículo 13 de la Directiva autorización y, en la afirmativa, si colma en este caso, sus límites, finalidades y requisitos.

Al fin y al cabo, la sentencia Vodafone España impone, precisamente, esta doble y consecutiva tarea pues, después de afirmar que "sin perjuicio de la comprobación por el tribunal remitente, que es el único competente para interpretar el Derecho nacional, resulta que el pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales constituye una condición previa para obtener el derecho de uso de las radiofrecuencias y, por consiguiente, que aquel «impuesto» tiene las características de un canon establecido como contrapartida de este derecho de uso" (apartado 48), emplaza de nuevo al juez nacional "[e]n el supuesto de que [...] llegara a la conclusión de que el impuesto sobre transmisiones patrimoniales está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva 2002/20 [a] comprobar si ese impuesto y la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico, en su conjunto, cumplen los requisitos establecidos en el referido artículo 13" (apartado 49)

Pues bien, con relación a la primera de estas operaciones, consideramos que el ITP-TPO se encuentra vinculado a la concesión de los derechos de usos de radiofrecuencias y, en consecuencia, entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva autorización y, por tanto, tiene la consideración de «canon» a los efectos de dicho precepto.

En este sentido, el Tribunal de Justicia parece ser consciente de que contra la anterior conclusión cabría invocar su propia jurisprudencia, en cuya virtud no integraban la noción de «canon», aquellos impuestos cuyos sujetos pasivos no eran únicamente los operadores que suministraban redes o servicios de comunicaciones electrónicas o quienes se beneficiaban de los derechos previstos en el artículo 13 de la Directiva autorización

(apartado 43 de la sentencia Vodafone España, que se remite a estos efectos a la sentencia de 4 de septiembre de 2014, Belgacom y Mobistar, C-256/13 y C-264/13, EU:C:2014:2149, apartado 36.)

Sin embargo, a renglón seguido, el Tribunal de Justicia precisa que "ello era así porque el devengo del impuesto controvertido en los litigios principales no estaba vinculado a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos, sin que la circunstancia de que dicho impuesto recayera sobre todos los operadores económicos hubiera sido determinante para llegar a esa conclusión" (apartado 44 de la sentencia Vodafone España), de manera "que un canon aplicable a todos los operadores económicos puede estar comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva", resultando trascendental, a estos efectos, la vinculación del hecho imponible de la correspondiente figura tributaria con los aspectos armonizados por la norma de la Unión pues, entrará en la órbita del artículo 13 de la Directiva autorización -ya en palabras del Tribunal de Luxemburgo- "en la medida en que su hecho imponible esté vinculado a la concesión de 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" (apartado 45 de la sentencia Vodafone España).

Quizás, la sentencia de 27 de enero de 2021, Ayuntamiento de Pamplona contra Orange España, S.A.U., C-764/18, ECLI: EU:C:2021:70, permite descubrir una argumentación semejante sobre la vinculación, al constatar, en aquél caso, que no existía tal relación entre el hecho imponible de la Tasa por aprovechamiento del dominio público allí controvertida -cuyo importe se determina exclusivamente en función de los ingresos brutos obtenidos anualmente por las empresas en el territorio del Estado miembro- y la instalación de los correspondientes recursos.

En efecto, el Tribunal de Justicia distinguió, a estos efectos, entre el derecho a instalar tales recursos (en cuyo caso, cabría pensar que habría vinculación con la Tasa) y el mero derecho a utilizar los recursos instalados (supuesto éste en el que negando la vinculación no advierte contradicción con los artículos 12 y 13 de la Directiva autorización, al considerar que aquella Tasa no se incardinaba en el ámbito de aplicación de dichos preceptos.)

Recapitulando, el artículo 13 no agota todos los tipos de cánones que pueden establecer los Estados miembros, como parece inferirse de la expresada sentencia del Tribunal de Justicia Ayuntamiento de Pamplona contra Orange España, S. A. U., apartado 44 y de la sentencia de 4 de septiembre de 2014, Belgacom y Mobistar, C 256/13 y C 264/13, EU:C:2014:2149, apartado 34.

Sin perder de vista lo expresado, conviene recordar que, con relación a este recurso de casación, el acto administrativo impugnado en la instancia fue una liquidación por ITP-TPO, derivada de la constitución de una concesión de uso privativo de dominio público radioeléctrico.

Pues bien, consideramos que el ITP-TPO entra dentro del concepto de «canon» del artículo 13 de la Directiva de autorización sobre la base de dos premisas incontrovertidas.

Por un lado, que, en este supuesto, el derecho al uso privativo del dominio público radioeléctrico requería una concesión administrativa, para cuyo otorgamiento es requisito previo, entre otros, que los solicitantes ostenten la condición de operador de comunicaciones electrónicas (artículo 45 de la Ley General de Telecomunicaciones de 2003 y artículo 62 de la Ley General de Telecomunicaciones de 2014)

Por otro lado, que, de acuerdo con el artículo 7, apartado 1, B) del TRLITPyAJD, la constitución de esta concesión administrativa supone una transmisión patrimonial que, en consecuencia, conforma el hecho imponible del ITP-TPO.

Expresa el artículo 7, apartado 1, del TRLITPyAJD que "son transmisiones patrimoniales sujetas:

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo."

En consecuencia, el hecho imponible del ITP-TPO se encuentra directamente vinculado a la constitución de la concesión sobre el dominio público radioeléctrico interfiriendo de esta manera, claramente, sobre el derecho mismo a usar las radiofrecuencias como afirma con rotundidad el apartado 47 de la sentencia Vodafone España: "parece desprenderse que el otorgamiento de una concesión administrativa sobre el dominio público radioeléctrico es indispensable para poder disfrutar del derecho de uso exclusivo de las frecuencias del dominio público radioeléctrico".

Esta incidencia alcanza, por tanto, el mercado interior de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, cuya realización es una de las finalidades de la Directiva Autorización a cuyo efecto, -recordemos- introduce normas sobre las cargas pecuniarias que los Estados miembros pueden imponer a las empresas en el sector de los servicios de comunicaciones electrónicas.

Además, una vez que el Tribunal de Justicia ha sentado nítidamente dicha vinculación, a los solos efectos de corroborarla o reforzarla acude a la circunstancia de que "el pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales constituye una condición previa para obtener el derecho de uso de las radiofrecuencias y, por consiguiente, que aquel «impuesto» tiene las características de un canon establecido como contrapartida de este derecho de uso",

circunstancia ésta que, no obstante, somete a "la comprobación por el tribunal remitente, que es el único competente para interpretar el Derecho nacional" (apartado 48 de la sentencia Vodafone España).

Que el impago del ITP-TPO pueda operar como causa de revocación del título habilitante para el uso del dominio público radioeléctrico se infiere del artículo 28, apartado 1, letra b), del Real Decreto 863/2008, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, en lo relativo al uso del dominio público radioeléctrico («BOE» núm. 138, de 7 de junio de 2008) con relación al artículo 45.2 de la propia Ley 32/2003.

Ahora bien, aun importante esta última circunstancia, el argumento capital reside en la vinculación misma que el caso enjuiciado muestra entre el uso del espectro y el gravamen que el ITP-TPO comporta, vinculación que podríamos denominar directa y estructural, hasta el punto de que sin concesión -hecho imponible del ITP-TPO- no hay derecho de uso del espectro radioeléctrico.

A partir de todas las premisas expuestas, no cabe aceptar la afirmación de la sentencia de instancia relativa a que "el impuesto de transmisiones patrimoniales no constituye ninguna contraprestación pecuniaria en el ámbito del servicio de telecomunicaciones como carga pecuniaria vinculada con los procedimientos de autorización" pues, la vinculación ha sido evidenciada conforme a lo que acabamos de razonar.

Por otro lado, la sentencia del TSJ de Madrid califica de "primera conclusión decisiva", la invocación de una especie de homogeneización a nivel del ITP-TPO, enfatizando "que las concesiones administrativas contribuyen como constitución de derecho, sin importar la naturaleza, duración y bienes sobre los que recaiga".

Sin embargo, no parece que dicha circunstancia sea tan decisiva desde el momento que, como reconoce la propia sentencia impugnada, se introducen excepciones -las concesiones sobre infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos-, que operan como razones que justifican la exclusión a ojos del legislador, como el carácter estratégico de tales infraestructuras, exclusión que, en cambio, no reconoce con relación a las concesiones sobre el dominio público radioeléctrico pese a la dificultad que puede llegar a comportar su gravamen desde la perspectiva del Derecho de la Unión. En otras palabras, la invocación del Derecho nacional cuando está en juego la interpretación del Derecho de la Unión nada añade al debate.

Del mismo modo, decae la que se erige en principal argumentación tanto de la sentencia recurrida en casación como de las propias administraciones públicas intervinientes en este caso: la distinta naturaleza y finalidad entre la Tasa de espectro y el ITP-TPO, argumentación que evoca una interpretación sobre una óptica puramente nacional, acción proscrita por el propio Derecho de la Unión y, más específicamente, entre múltiples pronunciamientos, por la propia sentencia Vodafone España (apartado 36).

Sexto.

- El ITP-TPO no colma los requisitos exigidos por el artículo 13 de la Directiva autorización

Dado que hemos concluido que el ITP-TPO está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva autorización, de acuerdo con las pautas que proporciona el Tribunal de Justicia debemos comprobar si ese impuesto - considerado "en conjunto" con la Tasa del espectro-, cumple los requisitos establecidos en ese referido precepto.

En nuestra opinión, esta disposición se opone a la exacción del ITP- TPO, juntamente con la Tasa, no por un tema de doble imposición -como hemos anticipado- sino porque el gravamen que representa el primero (al que se une la Tasa) sobrepasa los límites establecidos en ese artículo 13 de la Directiva autorización.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia (entre otras, sentencias Belgacom y otros; y Vodafone España, ya referidas) ha puesto manifiesto insistentemente que del artículo 13 y del trigésimo segundo considerando de la de Directiva autorización se infiere 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.

Difícilmente cabe concluir que el ITP-TPO sirva a dichas finalidades desde un estricto planteamiento de política fiscal.

No obstante, cabría considerar que si el impuesto, en sí mismo considerado, no revela dicha funcionalidad, en cambio, su hecho imponible, en este caso, la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico -incluso, el propio acto de la subasta que determina la adjudicación- podría, en cierto modo, contribuir a la optimización del uso de las radiofrecuencias pues, al fin y al cabo, el dominio público radioeléctrico es un recurso escaso.

Ahora bien, cualquier intento de aunar el ITP-TPO con dichas finalidades fracasaría pues, para el Tribunal de Justicia, 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 exige tomar en consideración la situación económica y tecnológica del mercado (sentencias Telefónica Móviles España, apartado 28; Belgacom y otros, apartado 51 y Vodafone España, apartado

52), aspectos estos últimos que no cabe integrar a través de la simple categorización -además, autónoma, de la dimensión tributaria- de la subasta y de la concesión.

Por tanto, estos parámetros son ajenos a la exacción del ITP, que gira, en cambio, ante la manifestación de la capacidad económica que comporta la obtención de una concesión administrativa, cuya base imponible se determina, además, no con relación a tales parámetros del mercado sino en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario (art. 13 TRLITP).

Intentar salvar estas evidencias, argumentando la improcedencia de su consideración como «canon» del artículo 13 de la Directiva autorización, por el simple dato de aparecer regulado en una norma (TRLITPyAJD), anterior (1993) casi en un decenio a la Directiva autorización (2002) supone desconocer, de nuevo, que nos encontramos ante disposiciones armonizadoras del Derecho de la Unión y su primacía sobre el Derecho nacional.

En efecto, el mero transcurso del tiempo no convierte en compatible con el Derecho de la Unión Europea un impuesto nacional cuando, intrínsecamente, no lo es.

En otras palabras, un impuesto nacional no se puede blindar de las exigencias del Derecho de la Unión por la simple circunstancia de ser anterior en el tiempo a sus determinaciones o porque su naturaleza y finalidad, en clave nacional, resulten distinta de aquellas, 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.

Una vez constatado que el ITP, entendido como «canon» del artículo 13 de la Directiva autorización, se destiende de los designios de optimización del uso del dominio público radioeléctrico -recordemos, siempre desde la perspectiva que ofrece el marco del mercado interior-, no cabe ya considerarlo objetivamente justificado desde el punto de vista de la proporcionalidad, conclusión que se refuerza por la circunstancia -puesta de manifiesto por la operadora recurrente- de que la Tasa del espectro se diseña ya para mantener dicha proporcionalidad que, de esta manera, se vería claramente desequilibrada con la afección última del propio Derecho de la Unión, circunstancias que corroboran los artículo 49.3 de la Ley general de Telecomunicaciones de 2003 (actual artículo 71.3 de la Ley General de Telecomunicaciones de 2014).

Debemos hacer una última consideración que refuerza toda la argumentación anterior. Desde una perspectiva constitucional, corresponde al Estado la competencia exclusiva en materia de telecomunicaciones (artículo 149.1. 21ª CE), título que habilita, precisamente, la regulación de la utilización del dominio público radioeléctrico por la Ley General de Telecomunicaciones de 2003 y de 2014.

Ciertamente, de la misma manera que la ejecución del Derecho de la Unión no altera el orden interno de distribución de competencias (por todas, SSTC 147/1998 de 2 de julio y 31/2010, de 28 de junio), de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta la autonomía de los Estados miembros para distribuir internamente sus competencias (por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 1971, International Fruit Company NV, 51 a 54-71, ECLI:EU:C:1971:128) reparto que, no obstante, no podrá justificar el incumplimiento de las obligaciones derivadas de su integración en la Unión Europea (por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de mayo de 1982, Comisión/Países Bajos, 97/81, ECLI:EU:C:1982:193).

Ahora bien, sin alterar dichas premisas lo cierto es que, en el presente caso, resulta difícil prescindir -aunque nadie lo haya suscitado- de la circunstancia de que el ITPyAJD, es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, sin que, por tanto, la gestión y recaudación del ITP-TPO por éstas pueda comportar o garantizar, ante el reparto competencial expresado, que la recaudación obtenida por dicho concepto tributario se aplique a la garantía del uso óptimo de los recursos escasos y, en definitiva, al correcto funcionamiento del mercado interior de la redes y servicios de telecomunicaciones.

Además, ante un tipo de gravamen establecido en forma supletoria al determinado por las Comunidades Autónomas -artículo 11.1 a) con relación al artículo 13.1 del TRLITPyAJD- las eventuales diferencias de tributación podría generar una atomización o dispersión que, en último término, redundaría, aún más, en la imposibilidad de garantizar los designios proclamados por el Derecho de la Unión.

Séptimo.

- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

"El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, constituye un «canon» a los efectos del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (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.

El artículo 13 de la Directiva autorización se opone al expresado 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."

Conforme a lo expresado en el primero de los fundamentos de derecho no ha lugar a responder a las cuestiones formuladas en segundo y tercer lugar dado su carácter subsidiario a un pronunciamiento sobre la compatibilidad del gravamen con el derecho de la Unión Europea, compatibilidad que rechazamos, como se acaba de declarar.

En consecuencia, la sentencia de instancia debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada.

A la vista de lo expuesto, dado que, en el caso enjuiciado, el Derecho de la Unión Europea se opone a un gravamen como el del ITP-TPO, procede desplazar el artículo 7, apartado 1, del TRLITPyAJD y, con estimación del recurso contencioso-administrativo, anular los actos administrativos impugnados en la instancia y aquellos de los que traigan causa, con la consiguiente devolución de las cantidades que procedan.

Octavo.

- Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las costas generadas en la instancia cada parte abonará las suyas y las comunas por mitad .

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Séptimo.

2.- Declarar haber lugar al recurso de casación 6114/2019, interpuesto por Vodafone España S.A.U., representada por la procuradora de los Tribunales doña María Jesús Gutiérrez Aceves, contra la sentencia 265/2019, de 24 de junio de 2019, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso contencioso-administrativo 429/2018), sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Vodafone España S.A.U., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 18 de mayo de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa (28-21977- 2015), resolución que se anula, así como los actos administrativos de los que trae causa, con la consiguiente devolución de las cantidades que procedan.

4.- No ha lugar a imponer las costas procesales ni las de este recurso de casación y las causadas en instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Con el mayor respeto al criterio mayoritario de este Tribunal recogido en la sentencia frente a la que formulo el presente voto particular, aún siendo consciente de las dificultades y complejidad de las cuestiones a dilucidar, debo expresar mi discrepancia por las razones que a continuación paso a exponer.

El auto de admisión selecciona las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en:

1. Determinar si la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 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, al aplicarse de forma concurrente a la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico. 2. Determinar si, en el caso de que no se aprecie tal contravención, la determinación de la magnitud de la base imponible del concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, permite adicionar las cantidades resultantes de aplicar las letras a) y b) del artículo 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 3. Determinar si, también en el caso de que no se aprecie la vulneración cuestionada y sea exigible el impuesto, el porcentaje de atribución a una comunidad autónoma del impuesto ha de tener en cuenta el criterio de la población conforme a lo dispuesto en el artículo 33.2.2º.C) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, como si se tratara de una concesión de explotación de servicios, o únicamente el relativo a la extensión por ser el espectro radioeléctrico un bien de dominio público.

La sentencia de la que discrepo, una vez despejada la primera cuestión y estimado el recurso de casación y el recurso contencioso administrativo, no entra a resolver las otras dos cuestiones planteadas. Dado que el firmante

de este voto considera que el recurso de casación debió ser desestimado, aún brevemente dará su criterio sobre las otras dos cuestiones; aunque, lógicamente, la discrepancia se centra en la primera de las cuestiones.

Primera cuestión.

Sobre la polémica de la concurrencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por la concesión de un uso privativo de dominio público radioeléctrico, y la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico, desde la perspectiva del Derecho europeo.

Doble imposición.

Con carácter previo a abordar la cuestión que centra la polémica definitiva entre las partes, a raíz de la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2020, brevemente para entender, junto con el parecer mayoritario, que no concurre un supuesto de doble imposición.

Para la parte recurrente la tasa y el ITPO poseen un mismo presupuesto fáctico, como es la atribución del uso privativo de determinadas porciones del espectro radioeléctrico, y, por ende, gravan el mismo valor de mercado del derecho otorgado y recaen sobre el mismo contribuyente.

Sin perjuicio de lo que luego se dirá abundando en las diferencias entre la tasa y el ITPO, en modo alguno puede acogerse la doble imposición, estamos frente a dos tributos ontológicamente incompatibles, la tasa y el impuesto, que gravan presupuestos distintos.

La tasa, en este supuesto, está gravando el uso privativo del espectro radioeléctrico asignado, y representa la contrapartida que se calcula por la cesión realizada por el titular demanial, en este caso el Estado.

En el impuesto desaparece toda idea de contraprestación, se grava la manifestación de riqueza en sí misma y con fines recaudatorios, en este caso el desplazamiento patrimonial ínsito en la propia concesión administrativa del derecho de uso privativo del dominio público radioeléctrico, en tanto, que existe un desplazamiento de los derechos y facultades del Estado sobre el espectro radioeléctrico a favor del concesionario.

Concurrencia de la tasa y el ITPO y el Derecho UE: respuesta de la Sala de instancia.

La sentencia impugnada rechaza que la tributación cumulativa por transmisiones patrimoniales onerosas y la tasa de espectro sea contraria al Derecho UE y, en particular, al artº 13 de la Directiva autorización 2002/20/CE del Parlamento Europeo. Al efecto se remite a lo dicho en sentencias emanadas de la Sección 9ª de la misma Sala. Recuerda el contenido de los arts. 12 y 13 de la Directiva, este último dispone, sobre "Cánones por derechos de uso y derechos de instalar recursos", que "Los Estados miembros podrán permitir a la autoridad pertinente la imposición de cánones por los derechos de uso de radio frecuencias, 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/CE (Directiva marco)..."; y realiza un estudio de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación de la Directiva 97/13/CE, que vino a ser sustituida por la que nos ocupa; concluyendo que "Tras este repaso, no encontramos motivos para cuestionarnos que el artículo 7.1. B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales pueda vulnerar la Directiva Autorización, como sostiene la recurrente. Comprende dicho precepto, entre las operaciones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la constitución de concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos. Del enunciado del precepto resulta una primera conclusión decisiva y es que las concesiones administrativas contribuyen como constitución de derecho, sin importar la naturaleza, duración y bienes sobre los que recaiga. Entre tanto, conviene aclarar que no se trata aquí de examinar la procedencia del canon o de la tasa, que no constituyen el objeto del recurso.

Que las concesiones administrativas constituyen transmisiones patrimoniales a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no arroja duda alguna, pero ante todo, hay que tener presente, como razón principal, que en los impuestos, por definición, está ausente toda idea de contraprestación (véase el artículo 2.2.c) de la Ley General Tributaria), sin olvidar que el canon - el hecho imponible - constituye una contribución en caso de utilización de recursos escasos.

En efecto, el artículo 2.2.c) de la Ley General Tributaria prescribe que «Los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente», en función de lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Constitución, según el cual «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica». Así pues, con el impuesto, se grava la capacidad económica, pero, como nos recuerda la doctrina, no causalizada, esto es, sin vinculación con una concreta actividad administrativa.

De esta forma, como el impuesto de transmisiones patrimoniales no constituye ninguna contraprestación pecuniaria en el ámbito del servicio de telecomunicaciones como carga pecuniaria vinculada con los procedimientos de autorización, sino un modo de medir la posibilidad contributiva, la capacidad de pago (véase la STC 37/1987), en cuanto fundamento del impuesto, puesta de manifiesto con ocasión de la realización de un hecho de contenido económico, no es contrario a los artículos 12 y 13 de la Directiva de Autorización y, por lo tanto, tampoco es procedente plantear la cuestión prejudicial, como se nos solicita".

Cuestión prejudicial planteada por el TSJ del País Vasco y sentencia del TJUE.

Recordemos y contrastemos lo dicho por el Tribunal de instancia con lo resuelto por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dada la relevancia que en este asunto tiene su pronunciamiento. Veamos en qué circunstancias y con qué alcance se produce este.

A la parte recurrente en este recurso, como adjudicataria de varias concesiones de uso privativo del dominio público radioeléctrico, se le giró el pago del ITPO, por virtud de Ordenes del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio ITC/1074/2011, de 28 de Abril, e ITC/2499/2011, de 20 de Septiembre, que se identifican como DGZZ-1104975 a 1104977; DGZZ-1105546 y 1105547; y DGZZ-1104881, de la banda de 2.6 GHz de ámbito estatal. (Concesiones C2-i; C2-ii; C2-iii y EI-iii), y autonómico (D2-R16); al considerarlo contrario al Derecho de la UE solicitó su devolución; desestimadas las reclamaciones deducidas, presentó recurso contencioso administrativo ante el Tribunal de Justicia del País Vasco, que a la vista del conflicto suscitado planteó cuestión prejudicial ante el TJUE.

El TJUE en sentencia de 6 de octubre de 2020, C-443/19, se pronunció en los términos siguientes: "27 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 13 de la Directiva 2002/20 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro cuya normativa establece que el derecho de uso de radiofrecuencias está sujeto a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico sujeto, además, la constitución de concesiones administrativas de ese dominio público a un impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que grava con carácter general la constitución de concesiones administrativas de bienes de dominio público en virtud de una normativa que no es aplicable de manera específica al sector de las comunicaciones electrónicas.

(...)

32 Según jurisprudencia reiterada, en el marco de la Directiva 2002/20, los Estados miembros no pueden percibir tasas o cánones sobre el suministro de redes y de servicios de comunicaciones electrónicas distintos de los previstos en la propia Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, Proximus, C-454/13, EU:C:2015:819, apartado 20 y jurisprudencia citada), es decir, los mencionados en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia.

33 En el presente caso, el tribunal remitente cuestiona, en primer lugar, la compatibilidad de una acumulación de exacciones con el artículo 13 de la Directiva 2002/20.

34 A este respecto, basta con recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 13 de la Directiva 2002/20 no excluye la acumulación de varios cánones, en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece la imposición de un canon destinado a promover un uso óptimo de las frecuencias que se añade a otro canon con el mismo objetivo, siempre que tales cánones, considerados conjuntamente, cumplan los requisitos enunciados en dicho artículo 13 (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2013, Belgacom y otros, C-375/11, EU:C:2013:185, apartado 48).

(...)

36 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el marco del examen del tributo en cuestión, el órgano jurisdiccional remitente no puede estar vinculado por la calificación de ese tributo en virtud del Derecho nacional aplicable y que incumbe a dicho órgano jurisdiccional basarse en sus características objetivas (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, apartado 29).

37 Por consiguiente, la circunstancia de que, en el caso de autos, el tributo controvertido en el litigio principal se califique de «impuesto» en virtud de la normativa nacional no impide en sí mismo que esté comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva 2002/20.

38 En tercer lugar, el tribunal remitente se pregunta si la compatibilidad de un «impuesto» como el controvertido en el litigio principal con la Directiva 2002/20 puede verse cuestionada por el hecho de que se rige por una normativa que no es aplicable de manera específica al sector de las comunicaciones electrónicas.

39 A este respecto, procede señalar que, ciertamente, el artículo 6, apartado 3, de la Directiva 2002/20, en relación con el considerando 18, establece que la autorización general, que otorga derechos para el suministro de redes o servicios de comunicaciones electrónicas, contiene solamente las condiciones específicas para el sector de las comunicaciones electrónicas y no las condiciones aplicables a las empresas en virtud de otra legislación nacional que no sea específica de dicho sector.

40 No obstante, como resulta del artículo 6, apartado 4, de la Directiva 2002/20, en relación con las partes A y B del anexo de esta, los derechos de uso de radiofrecuencias, por una parte, y la autorización general, por otra, son objeto de procedimientos distintos cuyas condiciones no son idénticas.

41 Por consiguiente, el requisito establecido en el artículo 6, apartado 3, de la Directiva 2002/20, aplicable a la autorización general, no puede extenderse a los cánones previstos en el artículo 13 de la misma Directiva y, por tanto, el hecho de que un canon esté regulado por la normativa de un Estado miembro que no es específica del sector de las comunicaciones electrónicas no puede, por sí mismo, impedir la aplicación de dicha Directiva ni, más concretamente, de su artículo 13.

42 En cuarto lugar, el tribunal remitente se pregunta si el hecho de que el impuesto sobre transmisiones patrimoniales sea aplicable a todos los operadores económicos y no únicamente a los proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas incide en la aplicabilidad del artículo 13 de la Directiva 2002/20 al litigio principal.

43 A este respecto, es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que, habida cuenta de sus características, un impuesto cuyos sujetos pasivos no eran únicamente los operadores que suministraban redes o servicios de comunicaciones electrónicas o quienes se beneficiaban de los derechos previstos en el artículo 13 de la Directiva 2002/20 no constituía un «canon», en el sentido de dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de septiembre de 2014, Belgacom y Mobistar, C-256/13 y C-264/13, EU:C:2014:2149, apartado 36).

44 Sin embargo, el Tribunal de Justicia precisó que ello era así porque el devengo del impuesto controvertido en los litigios principales no estaba vinculado a la concesión de 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de septiembre de 2014, Belgacom y Mobistar, C-256/13 y C-264/13, EU:C:2014:2149, apartado 37), sin que la circunstancia de que dicho impuesto recayera sobre todos los operadores económicos hubiera sido determinante para llegar a esa conclusión.

45 De ello se desprende que un canon aplicable a todos los operadores económicos puede estar comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva 2002/20, en la medida en que su hecho imponible esté vinculado a la concesión de 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.

46 Pues bien, así ocurre, en particular, cuando se trata de un canon impuesto a las empresas que suministran redes y servicios de comunicaciones electrónicas, como contrapartida al derecho de uso de las radiofrecuencias (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2015, Base Company, C-346/13, EU:C:2015:649, apartado 22).

47 En el caso de autos, del Derecho nacional aplicable, en particular del artículo 45 de la LGT 2003, parece desprenderse que el otorgamiento de una concesión administrativa sobre el dominio público radioeléctrico es indispensable para poder disfrutar del derecho de uso exclusivo de las frecuencias del dominio público radioeléctrico. Además, del artículo 28, apartado 1, letra b), del Reglamento de desarrollo de la LGT 2003, aprobado mediante el Real Decreto 863/2008, resulta que el impago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales constituye un motivo de revocación del título habilitante para tal uso.

48 Así pues, sin perjuicio de la comprobación por el tribunal remitente, que es el único competente para interpretar el Derecho nacional, resulta que el pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales constituye una condición previa para obtener el derecho de uso de las radiofrecuencias y, por consiguiente, que aquel «impuesto» tiene las características de un canon establecido como contrapartida de este derecho de uso.

49 En el supuesto de que, habida cuenta de las anteriores consideraciones, el tribunal remitente llegara a la conclusión de que el impuesto sobre transmisiones patrimoniales está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva 2002/20, correspondería a dicho tribunal comprobar si ese impuesto y la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico, en su conjunto, cumplen los requisitos establecidos en el referido artículo 13 (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2013, Belgacom y otros, C-375/11, EU:C:2013:185, apartado 48).

50 A este respecto, el canon por uso de radiofrecuencias que los Estados miembros pueden establecer debe ser no discriminatorio, ser transparente, estar justificado objetivamente, ser proporcionado al fin previsto y tener en cuenta, entre otros, los objetivos del fomento de la competencia y la promoción del uso eficiente de las radiofrecuencias (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2013, Belgacom y otros, C-375/11, EU:C:2013:185, apartado 46).

51 Se desprende igualmente del artículo 13 de la Directiva 2002/20, en relación con el considerando 32, que los cánones impuestos a los operadores de servicios de telecomunicaciones por el uso de radiofrecuencias deben perseguir el objetivo de garantizar el uso óptimo de estas y no obstaculizar el desarrollo de servicios innovadores ni de la competencia en el mercado (sentencia de 21 de marzo de 2013, Belgacom y otros, C-375/11, EU:C:2013:185, apartado 47).

52 Por lo que respecta, más concretamente, al modo de determinación del importe del canon por el uso de las radiofrecuencias, la autorización para utilizar un bien público que constituye un recurso escaso permite que el titular de dicha autorización obtenga importantes beneficios económicos y le confiere una ventaja frente a otras empresas igualmente interesadas en utilizar y explotar tal recurso, lo que justifica que se le imponga un canon que refleje el valor de la utilización de ese recurso escaso (sentencia de 21 de marzo de 2013, Belgacom y otros, C-375/11, EU:C:2013:185, apartado 50 y jurisprudencia citada).

53 En este contexto, el objetivo de garantizar que las empresas utilicen óptimamente los recursos escasos a los que tengan acceso implica que el importe de dicho canon debe fijarse a un nivel adecuado para reflejar el valor de la utilización de tales recursos, lo que exige tomar en consideración la situación económica y tecnológica del mercado de que se trate (sentencia de 21 de marzo de 2013, Belgacom y otros, C-375/11, EU:C:2013:185, apartado 51 y jurisprudencia citada).

54 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 13 de la Directiva 2002/20 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro cuya normativa establece que el derecho de uso de radiofrecuencias está sujeto a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico sujeto, además, la constitución de concesiones administrativas de ese dominio público a un impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que grava con carácter general la constitución de concesiones administrativas de bienes de dominio público en virtud de una normativa que no es aplicable de manera específica al sector de las comunicaciones electrónicas, cuando el hecho imponible de tal impuesto está vinculado a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias, siempre que esa tasa y ese impuesto, en su conjunto, cumplan los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular el requisito relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias, circunstancia que corresponde comprobar al tribunal remitente".

El contenido de las normas a las que expresamente se refiere es el siguiente.

El artº 45.2.b de la LGTel 2003 establece que "En los restantes supuestos, el derecho al uso privativo del dominio público radioeléctrico requerirá concesión administrativa. Para el otorgamiento de dicha concesión demanial, será requisito previo que los solicitantes acrediten su condición de operador. Las resoluciones mediante las cuales se otorguen las concesiones de dominio público radioeléctrico se dictarán y publicarán en la forma y plazos que se establezcan mediante real decreto".

El artº 28.1.b) del Real Decreto 863/2008 dispone: " 1. La Agencia Estatal de Radiocomunicaciones, a través del procedimiento administrativo general de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, podrá acordar la revocación de los títulos habilitantes para uso privativo del dominio público radioeléctrico por las siguientes causas:

(...)

b) No pagar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Análisis de la sentencia del TJUE.

Recordemos que la Sala del País Vasco, da una respuesta diametralmente diferente a la dada por la Sala de instancia respecto de la primera invitación que realiza el TJUE para dilucidar por parte del tribunal nacional si el ITPO entra dentro del ámbito de aplicación del expresado artº 13.

Considera que el propio TJUE es el que ha despejado la primera de las cuestiones en los apartados 45 a 48, al entender que el ITPO está comprendido en el ámbito de aplicación del artº 13 de la Directiva, como ya antes quedó expuesto.

La sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2020, con carácter general precisa las bases para la aplicación del artº 13 de la Directiva 2002/20, así indica que el precepto no excluye la acumulación de varios cánones, de suerte que es posible establecer varios gravámenes destinados a promover un uso óptimo de las frecuencias, siempre que en su conjunto cumplan los requisitos enunciados en dicho artículo; sin que se excluya del ámbito de aplicación del artº 13 el gravamen que no sea específico del sector de las comunicaciones electrónicas, y sin que tampoco quepa excluir el ITPO del citado artículo por el hecho de que sea aplicable a todos los operadores económicos y no únicamente a los proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas, siempre que el devengo del impuesto esté vinculado a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias.

En el desarrollo de su argumentación el TJUE considera que existe dicha vinculación cuando el impuesto se establece como contrapartida al derecho de uso de las radiofrecuencias. Afirmando que en el caso que se le presenta, y por mor de lo establecido en el artº 45.2 de la LGT 2003 y artº 28.1.b) del Real Decreto 863/2008, el primero en cuanto previene que para disfrutar del derecho de uso de las frecuencias necesita el previo otorgamiento de concesión administrativa, y el segundo, en cuanto que el impago del ITPO puede constituir motivo de revocación del título habilitante, "parece" que el ITPO tiene las características de un canon establecido como contrapartida de este derecho de uso.

Ahora bien, como se desprende de los apartados siguientes de la propia sentencia del TJUE, en modo alguno se está afirmando dicha vinculación necesaria por el previo otorgamiento de concesión administrativa, gravada con el ITPO, y por la revocación del título habilitante por el impago del ITPO, simplemente deja planteada la duda por la concurrencia de las circunstancias que señala, y remite al Tribunal nacional "la comprobación por el tribunal remitente, que es el único competente para interpretar el Derecho nacional, resulta que el pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales constituye una condición previa para obtener el derecho de uso de las radiofrecuencias y, por consiguiente, que aquel «impuesto» tiene las características de un canon establecido como contrapartida de este derecho de uso". Y sólo en el caso de que se concluya, por el Tribunal nacional, que el ITPO está comprendido en el ámbito de aplicación del artº 13 de la Directiva 2002/20, procedería entrar a examinar sí, en conjunto, tasa e ITPO, cumplen los requisitos establecidos en el referido artículo.

Alcance de la sentencia del TJUE.

La liquidación que nos ocupa por el ITPO, es la derivada de la concesión de uso privativo de dominio público radioeléctrico en la banda de 2,6 GHz de ámbito estatal adjudicada a Vodafone España S.A.U. en subasta pública y formalizada en resolución de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la sociedad de la información.

A dicha fecha la regulación nacional sobre el sector y la actividad sobre telecomunicaciones se contenía, esencialmente, en la Ley General de Telecomunicaciones 32/2003, de 3 de noviembre, que viene a transponer el marco regulador común del sector de telecomunicaciones diseñado en la normativa europea, basado en la Directiva 2002/21/CE, de 7 de marzo de 2002 (Directiva marco), desarrollada en las siguientes Directivas, 2002/20/CE (Directiva autorización), 2002/19/CE (Directiva acceso), 2002/22/CE (Directiva servicio universal) y 97/66/CE (Directiva sobre la privacidad y las comunicaciones electrónicas). Las posteriores reformas normativas no poseen relevancia en cuanto al enjuiciamiento de la cuestión que nos ocupa, por evidentes motivos temporales.

En lo que ahora interesa, entre los aspectos regulados se encuentra las tasas o cánones del artº 13 de la Directiva autorización; en España, además de la citada tasa, tasa por reserva del dominio público radioeléctrico, en cuyo ámbito, en tanto su título habilitante es la concesión administrativa, se mueve el ITPO en este recurso controvertido, otros tributos inciden sobre el expresado sector de las telecomunicaciones, algunos que han sido objeto de pronunciamientos por parte de este Tribunal, así señalar la tasa general de operadores, la tasa de telecomunicaciones, la tasa por numeración telefónica, a las que cabe sumar otra serie de tributos de corte autonómico o local que inciden en el sector, y otros no específicos del sector que también le afecta, como pueden ser el IVA o el Impuesto sobre Sociedades.

Resulta evidente, no se cuestiona por otra parte, que cualquiera que sea la interpretación de las directivas sobre telecomunicaciones electrónicas, no se deriva, al contrario, que las entidades componentes del sector sólo están sujetas a las tasas o cánones a los que se refiere las referidas directivas, de suerte que estaríamos en presencia de una especie de exoneración absoluta respecto del régimen fiscal general; ciertamente, pues, están sujetas dichas entidades, no sólo al régimen fiscal específico creado alrededor del sector de las telecomunicaciones, sino también al régimen tributario no específico del sector pero que constituye el ámbito general del sistema fiscal en cuanto le sea de aplicación.

Sin problemas, ni forzamiento alguno, pues, dentro de este ámbito cabe incardinar el gravamen que nos ocupa, en tanto que si se sujeta al ITPO las concesiones administrativas, desde el punto y hora que el título habilitante previsto para el uso del dominio público radioeléctrico es una concesión administrativa -le corresponde a los Estado establecer el régimen jurídico para hacer posible dicho uso, remitiéndose la Directiva a la Decisión 676/2002/CE-, lo procedente, sin entrar ahora en otras consideraciones, es la aplicación del régimen fiscal previsto al efecto, en el que legalmente se establece dicho hecho imponible presupuesto del devengo de ITPO.

En definitiva, si bien puede afirmarse que para el cumplimiento de los principios establecidos en la legislación europea para garantizar la competencia efectiva en el sector, se pretende excluir cualquier sobreimposición que pudiera perjudicarlo, en modo alguno de ello se sigue que se persiga crear un régimen fiscal específico para el sector con exclusión del régimen fiscal general.

No estamos, por tanto, ante una figura novedosa y específica del sector de las telecomunicaciones, como es la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico, sino ante un tributo, el ITPO, configurado legalmente, con unas características propias y diferenciadas y cuyo régimen de aplicación viene definido y delimitado en el Texto Refundido 1/1993, y que responde a las notas definitorias que ya anuncia la propia sentencia impugnada y que más en extenso nos ilustra el Abogado del Estado.

La sentencia impugnada nos habla de que "las concesiones administrativas constituyen transmisiones patrimoniales a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados... en los impuestos, por definición, está ausente toda idea de contraprestación (véase el artículo 2.2.c) de la Ley General Tributaria)... con el impuesto, se grava la capacidad económica, pero, como nos recuerda la doctrina, no causalizada, esto es, sin vinculación con una concreta actividad administrativa... no constituye ninguna contraprestación pecuniaria en el ámbito del servicio de telecomunicaciones como carga pecuniaria vinculada con los procedimientos de autorización, sino un modo de medir la posibilidad contributiva, la capacidad de pago...".

El Abogado del Estado en su escrito de oposición repara en las características del ITPO, y así señala que " el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados grava los desplazamientos patrimoniales con carácter oneroso entre particulares... pero también grava relaciones jurídico-públicas, como las derivadas de las concesiones administrativas..., el hecho imponible es la constitución de la concesión administrativa. El hecho imponible como presupuesto de hecho refleja la capacidad económica sometida a gravamen, en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en su dimensión de impuesto indirecto, consecuencia del uso de renta para la adquisición de un derecho (el de usar en exclusiva el dominio público radioeléctrico) susceptible de cesión en el mercado secundario... el Impuesto de Transmisiones no es la contraprestación que el concesionario satisface a la Administración titular del dominio público... el impuesto es una prestación pecuniaria exigida por una Administración pública, sin contraprestación, sino por el hecho de manifestar capacidad económica y con la finalidad de contribuir al sostenimiento del gasto público... Por ello, el artículo 7.1B) del TRLITPAJD no entra en el ámbito de la Directiva autorización. Comprende dicho precepto, entre las operaciones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la constitución de concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos... Las concesiones administrativas constituyen transmisiones patrimoniales a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, está ausente toda idea de contraprestación,... una prestación patrimonial de carácter

público, sin contraprestación, con el fin de atender los gastos públicos y sin ningún beneficio inmediato, ni estaría dentro del ámbito de aplicación de la Directiva Autorización, ni puede estarlo ya que la Unión carece de competencias para armonizarla... La relación entre la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico y el título habilitante es el devengo de la tasa el día 1 de enero de cada año en el que siga ostentando el título que otorgue el derecho de uso. Así se regula en el apartado 5 del punto 3 del Anexo I de la Ley General de Telecomunicaciones..., mientras la tasa grava el uso, el impuesto grava la adquisición de un derecho de contenido económico que manifiesta una capacidad económica... El otorgamiento del título habilitante concesión administrativa constituye un desplazamiento patrimonial efectivo del derecho a explotar una banda de frecuencia del espectro radioeléctrico, el concesionario ha manifestado una capacidad económica con esta adquisición que debe someterse a gravamen".

Cabe significar, dentro de las características definidoras de los tributos en general, y del ITPO como tal en particular, que su finalidad primordial es la recaudatoria. El ITPO, sin lugar a duda, ya se ha visto anteriormente, configura su hecho imponible teniendo en cuenta dicho fin recaudatorio para procurar la obtención de ingresos públicos.

Cierto es que nuestro sistema contempla también los tributos extrafiscales, que persiguen otros fines, y sólo de manera secundaria satisfacer la finalidad recaudatoria.

Delimitación del contenido del artº 13 de la Directiva de Autorización en relación con el ITPO.

Pues bien, en lo que ahora interesa, el artº 13 de la Directiva, por derecho de uso del espectro radioeléctrico, lo que autoriza es que los Estados miembros pueden imponer cánones por los derechos de uso de radio frecuencias que reflejen la necesidad de garantizar su uso óptimo, en un recurso escaso, velando porque los mismos " 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/CE (Directiva marco)", esto es, que se garantice una competencia efectiva. Considero que esta es la perspectiva que permite contemplar en su justa medida el alcance del expresado artº 13.

No parece cuestionable que a la vista de las características y finalidad definitoria del ITPO, y por ello mismo, pueda entenderse incluido el impuesto que nos ocupa entre los "cánones" a los que se refiere el artº 13; aún más, si los "cánones" de los que se ocupa el artº 13 tienen como finalidad garantizar la competencia efectiva en el sector de las telecomunicaciones, de suerte que establece una vinculación inescindible con dicho destino, en sí mismo un impuesto como el ITPO que grava toda concesión administrativa, incluida la concesión para el uso del espectro radioeléctrico, y que recae en la totalidad de los concesionarios que necesariamente precisan el mismo título habilitante, no puede falsear la libre e igual competencia en el sector de las telecomunicaciones, resulta neutral desde el punto de vista de la efectiva competencia.

Así las cosas, examinar si el ITPO cumple los requisitos que contempla en artº 13, es un ejercicio inútil, y siempre abocado al fracaso. Ya se ha dicho, si resulta de todo punto ajeno al ámbito de aplicación del artº 13, el cumplimiento de los requisitos exigidos en este para su compatibilidad, sería fruto de la más pura casualidad. Cuando el TSJ del País Vasco entra a examinar si cumple dichos requisitos, el resultado era sabido de antemano, puesto que, como se dice, el ITPO no podía responder a unos parámetros que le resultaban ajenos.

El gravamen del ITPO en la regulación nacional proyectada al caso concreto.

Del juego del considerando 19 de la Directiva Marco, en relación con el considerando 11 de la Decisión 676/2002/CE, le corresponde a los Estados miembros la regulación y establecimiento del procedimiento de asignación del espectro radioeléctrico. En el caso que nos ocupa, es el artº 45.2.b) de la LGT 2003, el que lo determina, "En los restantes supuestos, el derecho al uso privativo del dominio público radioeléctrico requerirá concesión administrativa", lo que resulta respetuoso con el esquema legal dispuesto para la regulación de situaciones como la enjuiciada.

Como se ha indicado, el espectro radioeléctrico de carácter demanial, es un recurso escaso, y entre las técnicas previstas para su régimen de utilización está, como título habilitante, la concesión administrativa que otorga el uso privativo con exclusión de terceros de una porción de frecuencia para la prestación del servicio de interés público. Siendo de significar que ninguna innovación o excepcionalidad supone que ante recursos escasos de carácter demanial se utilice dicha técnica de reserva de uso privativo mediante la concesión administrativa; desde luego no se prevé ni establece con carácter singular para la reserva y uso de determinadas frecuencias. Y ya hemos dado noticia que, artº 7.1.B) del Real Decreto Legislativo 1/93, establece como hecho imponible "La constitución de... concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos".

En definitiva, se grava con el ITPO la concesión administrativa, cualquier concesión administrativa, con las excepciones previstas en la propia norma, en tanto que la concesión administrativa en sí misma considerada refleja una capacidad económica que el legislador ha considerado pertinente gravar con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, desvinculada y con independencia de los derechos de uso de radiofrecuencia.

El ITPO no representa la contrapartida por el uso del dominio público radioeléctrico, que se plasma en la tasa sobre el espectro, sino que es el reflejo de la capacidad económica sometida a gravamen derivado de la concesión administrativa en sí misma considerada. Aún las diferencias sustanciales en el manejo conceptual y distinción de las categorías, de suerte que en nuestro orden jurídico nacional no cabe confundir un impuesto con

una tasa o canon, lo que sí resulta incuestionable es que para la aplicación del artº 13 en el gravamen impuesto se reconozca una finalidad extrafiscal en amparo de lal sector de las telecomunicaciones y procurar su libre competencia.

Conforme a nuestra técnica fiscal, en puridad, la contraprestación que se paga por la utilización privativa o aprovechamiento especial del demanio público es el tributo que tiene naturaleza de tasa, nunca de impuesto -en dicho sentido se pronuncia categóricamente la sentencia impugnada-, y en el caso presente sólo es posible reconocer como contrapartida para la reserva y uso privativo del dominio público radioeléctrico, la tasa prevista al efecto tantas veces nombradas.

El ITP posee una larga tradición en el sistema fiscal español, es anterior en su creación y aplicación a los cánones o tasas que perfila el artº 13 referido; nadie discute que el ITP tenga naturaleza de impuesto, es un impuesto, en el que el carácter definidor de contrapartida, propio de las tasas, está ausente. Resulta no ya sólo contradictorio, sino de imposible encaje en el sistema fiscal nacional, que el ITP pueda poseer, en función del concreto hecho imponible, o más aún en función de un mismo hecho imponible, la concesión administrativa, aplicado en distintos supuestos, la doble condición, incompatible jurídicamente, de impuesto y de tasa, o es uno o es otro tributo, en su totalidad. De suerte que su inclusión en el ámbito del artº 13 de la Directiva, supone crear un Jano tributario, que goza al mismo tiempo de la naturaleza de impuesto puro con fines estrictamente recaudatorios y de impuesto extrafiscal que persigue primordialmente un fin vinculado con la libre competencia en el sector de las telecomunicaciones.

No puede ser objeto de discusión que el ITP es un impuesto en el que no existe contrapartida alguna. Cuando el TJUE considera posible extender el ámbito de aplicación del artº 13 a los impuestos, y no sólo a las tasas o cánones, no puede más que estar pensando en impuestos con una finalidad extrafiscal que incide de forma exclusiva o, siendo de aplicación general no sólo exclusiva pero sí directamente en el sector de las telecomunicaciones, compatible con la tasa o canon cuando se respeta la libre competencia e incompatible cuando comprometa ésta.

Pues bien, ausente todo carácter de contrapartida en el ITP, estamos ante un impuesto en el que también está ausente toda finalidad extrafiscal, su finalidad, como ya se ha dejado dicho, es exclusivamente recaudatoria, gravando una manifestación de riqueza que resulta evidente procede de la obtención de la concesión que nos ocupa.

Sobre las normas que suscitan las dudas presentes en la sentencia del TJUE.

Sin perjuicio de entrar a analizar el artº 28 del Real Decreto 863/2008, no cabe duda que el artº 45.2.b) de la LGT 2003 que utiliza como título habilitante la concesión -y no otra de las posibles técnicas del régimen de aprovechamiento demanial, sobre las que el Derecho europeo nada dice, correspondiéndole a las autoridades estatales competentes su regulación y la determinación del procedimiento adecuado-, resulta jurídicamente irreprochable; y el hecho de que sea indispensable para poder disfrutar del derecho de uso exclusivo de las frecuencias de dominio público radioeléctrico, como resalta el TJUE, no sólo no resulta extraño a dicha técnica, sino que conforman la principal consecuencia jurídica perseguida, cual es procurar y hacer posible el aprovechamiento o uso privativo con exclusión de terceros.

No cabe extraer consecuencia fiscal alguna por someter la reserva del dominio público radioeléctrico a concesión administrativa, más que la que deriva de la manifestación de riqueza que el legislador ha querido gravar mediante el ITPO, pero que respecto de los cánones a los que alude el artº 13 de la Directiva autorización, resulta irrelevante.

La concesión administrativa por su proyección jurídica, en lo que ahora nos interesa, tributaria y administrativa, da lugar a que en cada uno de dichos aspectos entre en juego las Administraciones competentes al efecto, la tributaria y la concesional.

Respecto de la proyección tributaria, ya examinada anteriormente en cuanto al ITPO, no cabe duda que es la Administración tributaria la competente para dilucidar todas aquellas situaciones jurídicas derivadas de la obligación tributaria, tanto desde el punto de vista material como formal, de suerte que el impago del impuesto por el obligado tributario, en este caso del ITPO, pone en marcha todos aquellos mecanismos dispuestos para procurar el pago del mismo, incluidas todas las medidas ejecutorias que el legislador pone a disposición de la Administración tributaria competente para conseguir el pago de la deuda tributaria; por lo que en caso de impago del ITP, es la Administración tributaria a la que se le atribuye y dota de mecanismos jurídicos para proceder a saldar la deuda del sujeto pasivo, en este caso particular, el concesionario.

Dicho lo anterior, desde luego, resulta desconcertante los términos del artº 28. 1. B) del Real Decreto 863/2008 (semejante a lo previsto en el Real Decreto 127/2017), en relación con el artº 22.4 de dicho Texto, no es este el lugar para examinar la justificación, proporcionalidad y la propia legalidad de la medida, tampoco la procedencia de emplear como técnica de extinción de la concesión la revocación en caso de impago del ITPO, pero sí es de señalar que el reglamento carece de fuerza normativa suficiente para trocar las características y naturaleza del ITPO, diseñado por disposición con rango suficiente, y de la que me he hecho eco, de suerte que vía reglamentaria, y en contra de la ley propia de dicho tributo, no cabe crear una afección singular, para atender a una finalidad extrafiscal, como es lo que parece se desprende de sus términos.

Conclusión.

En definitiva, convengo con la Sala de instancia que el ITPO que grava las concesiones administrativas en general, y en particular la concesión de uso privativo del dominio público radioeléctrico, queda fuera del ámbito de aplicación del artº 13 de la Directiva 2002/20/CE, por lo que no contraviene el Derecho de la Unión Europea.

Procedía, por consiguiente, acoger la tesis de la sentencia de instancia en esta cuestión controvertida.

Segunda cuestión. Sobre la base imponible. Al considerar que debió desestimarse la pretensión de la recurrente sobre la cuestión antes analizada, procedía entrar en el resto de cuestiones seleccionada en el auto de admisión.

Brevemente para significar lo siguiente.

La segunda cuestión controvertida se centra en la determinación de la base imponible del ITPO. La Sala de instancia recuerda el contenido del artº 13 del Texto Refundido:

"1. Las concesiones administrativas tributarán con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.a) para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan. 2. (...) 3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma. b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión".

El debate.

El problema a dilucidar se concreta en si las reglas contenidas en los apartados a) y b) del expresado nº 3 del artº 13 son acumulativas, como así lo entendió en un principio la parte recurrente que autoliquidó aplicando ambas, o, por el contrario, ha de entenderse que son excluyentes, como entendió posteriormente que era lo correcto al solicitar la rectificación de la autoliquidación en dicho sentido.

La Sala de instancia consideró que el criterio correcto es el acumulativo, siguiendo al efecto lo dicho por las resoluciones impugnadas, " las reglas incluidas en dichos tres apartados [letras a), b) y c) del art. 13 del TRLITP] conforme al inequívoco tenor literal de dicho precepto, son aplicables conjuntamente, puesto que la norma no establece su carácter excluyente ni tampoco un orden de prelación en la aplicación de las mismas", y remitiéndose a la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 1997; lo procedente, pues, es aplicar ambas reglas, en tanto que "por un lado la recurrente ha satisfecho un precio o canon inicial para la adjudicación de la concesión; y en segundo lugar, debe satisfacer también, cumulativamente, un canon o precio por periodos anuales".

La posición de la parte recurrente se reduce a las siguientes dos razones: i) en primer lugar, el legislador ha definido el sustantivo "cantidad" mediante el empleo del adjetivo "total" (que lo comprende todo en su especie, siguiendo la definición ofrecida por el diccionario de la Real Academia Española), lo cual resulta incompatible con la existencia de otras prestaciones distintas como pago por la concesión; ii) en segundo lugar, la interpretación de esta parte encaja perfectamente con el establecimiento de una regla específica distinta en el apartado b), que precisamente trata de cubrir aquellos casos en los que se hayan fijado "prestaciones periódicas", particularmente en forma de "cantidad anual" (concepto que se formula como opuesto al anterior)". En resumen, considera que "debe primar en este caso la interpretación literal y en sus propios términos".

La oposición a la tesis de la recurrente se centra en que del tenor del artº 13 no se deduce que se establezcan reglas excluyentes, sino que al contrario la compatibilidad alcanza incluso a la prevista en la letra c). En el caso concreto que se examina " es perfectamente posible que las bases de la concesión contemplen una contraprestación inicial en forma de precio por la adjudicación, que será el ofrecido por el adjudicatario en la subasta (cláusula 13 del pliego de la concesión, aprobado por Orden ITC/1074/2011, de 28 de abril) más la liquidación del primer periodo de la tasa de espectro, que debe también satisfacer el adjudicatario a los largo del periodo de duración de la concesión (cláusula 22 del pliego). Ambos componentes de la obligación del concesionario forman parte de la contraprestación a satisfacer por el otorgamiento de la concesión, sin que pueda excluirse ninguno de ellos para la determinación de su valor real, que constituye la base imponible del ITP".

Pronunciamientos jurisprudenciales y su alcance.

Este Tribunal Supremo desde la sentencia de 10 de junio de 2009, rec. cas. 3979/2005, y en numerosas posteriores con referencia a la citada, se ha manifestado señalando que "Las reglas generales que contenía el art. 13.3 del Texto Refundido, que tienen carácter acumulativo si concurren las circunstancias".

Desde luego, de seguir la propuesta que realiza la parte recurrente en el sentido de que " debe primar en este caso la interpretación literal y en sus propios términos", lo que conduce es precisamente a entender, como así hemos indicado en pronunciamientos anteriores como ha quedado expuesto, que la interpretación literal en cuanto que expresamente se habla de "o reglas" establece un criterio acumulativo, de suerte que si son aplicables en atención al caso concreto debe aplicarse todas sumando la que resulte de su efectiva aplicación acumulada; lo cual, por demás resulta conforme con el dictado del propio precepto en cuanto que lo que debe determinarse para fijar la base imponible es el valor real de la concesión, que ha de coincidir con el precio o importe de la operación que da lugar al desplazamiento patrimonial, que en este caso, se conforma por el precio de adjudicación en la subasta y con las contraprestaciones periódicas durante la vida de la concesión.

Conclusión.

A la segunda de las cuestiones debió contestarse que cabe la aplicación cumulativa de las letras a) y b) del artículo 13.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por lo que la base imponible se conforma con la suma de las cantidades resultantes de aplicar conjuntamente ambas reglas en el caso que nos ocupa.

Procede, por tanto, confirmar la sentencia de instancia en este punto.

Tercera cuestión.

Sobre el porcentaje de atribución a la Comunidad Autónoma de Madrid.

La determinación del porcentaje de atribución que corresponde a la Comunidad de Madrid, se deriva de la aplicación del artº 33 de la Ley 22/2009, sobre " Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"; su apartado 2, letra C) 6ª previene que " Cuando el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias, el rendimiento se atribuirá aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:

Quando se trate de documentos relativos a concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios, a la Comunidad Autónoma del territorio donde radiquen, se ejecuten o se presten los mismos. Estas mismas reglas serán aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas.

Quando las concesiones de explotación de bienes superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión, calculándose el correspondiente a cada una en proporción a la extensión que ocupe en cada una de las Comunidades implicadas.

Quando las concesiones de ejecución de obras superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión, calculándose el correspondiente a cada una en proporción al importe estimado de las obras a realizar en cada una de las Comunidades implicadas. Quando las concesiones de explotación de servicios superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión, calculándose el correspondiente a cada una en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades implicadas.

Quando se trate de concesiones mixtas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión, calculándose el correspondiente a cada una mediante la aplicación de los criterios recogidos en los tres párrafos anteriores a la parte correspondiente de la concesión".

El debate.

La controversia entre las partes ha discurrido en determinar ante qué tipo de concesión administrativa nos encontramos, 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.

La Sala de instancia ha considerado que aún siendo correcto que conforme al artº 43.1 de la 32/2003, "el espectro radioeléctrico es un bien de dominio público, cuya titularidad, gestión, planificación, administración y control corresponden al Estado" y que según el artº 44.1 d) "la habilitación para el ejercicio de los derechos de uso del dominio público radioeléctrico revestirá la forma de afectación, concesión o autorización administrativa", lo procedente es atender al objeto o la finalidad de esas concesiones de uso privativo del dominio público radioeléctrico, que es la de posibilitar la explotación de redes y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, como se deduce de la regulación legal global de la materia y de la misma naturaleza del bien demanial que se trata, remitiéndose a lo dicho en su sentencia de 7 Feb. 2014 de la Sección 9ª, Rec. 1264/2010.

Interpretación de la normativa aplicable: Sobre el tipo de concesión.

El artº 7.1.B) del Texto Refundido del impuesto no hace referencia concreta a los diversos tipos de concesiones administrativas, sino que se refiere a las mismas de manera genérica.

Sin embargo, como se ha dejado transcrito, el referido artículo de la Ley 22/2009, distingue entre concesiones administrativas de bienes o explotación de bienes, de ejecuciones de obras, de explotaciones de servicios y mixtas, respondiendo a la clásica distinción doctrinal de concesión de bienes de dominio público, de obras públicas, de servicios públicos y mixtas.

Como bien dice el Abogado del Estado en su escrito de oposición, y no se hace cuestión de ello, que atendiendo a la terminología utilizada en la norma, en concreto concesión de explotación de bienes, no puede más que responder a que estamos ante la concesión demanial, y en concreto concesión de explotación de servicios, responde a que estamos ante la concesión de servicios.

No se discute entre las partes, y empleamos las palabras del Abogado del Estado, que " En efecto, no podemos negar que la configuración del dominio público en el Derecho español se basa en la idea de propiedad o titularidad dominical sobre bienes, sean estos materiales, muebles o inmuebles, o se trate de bienes incorpóreos como es el caso del dominio público radioeléctrico, cuya titularidad corresponde al Estado (artículo 43 de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones , LGT, aplicable a la fecha del devengo, y artículo 60 de la vigente Ley 9/2014, de 9 de mayo , que deroga la anterior)"; aunque considera, al igual que la recurrida Comunidad Autónoma de Madrid, que la nota determinante, en la línea apuntada por la sentencia de instancia, es atender a la finalidad de esas concesiones de uso privativo del dominio público radioeléctrico, consistente en posibilitar la explotación de redes y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, esto es, lo relevante es atender a su afectación, o al uso general, o al servicio público, y en este caso resulta claro que en estas concesiones se vincula claramente a " una finalidad de servicio público que impone a los operadores de telecomunicaciones, bien sean obligaciones de servicio público universal, bien obligaciones por razones de interés general (artículos 20 y siguientes) por lo que no puede negarse que la concesión demanial otorgada es de uso privativo de un bien incorporal con una finalidad de prestación de servicio público".

Sin necesidad de entrar en los problemas doctrinales que suscita la calificación del espectro radioeléctrico como demanio público, lo cierto es, como acertadamente señala la parte recurrente, que como tal se califica legalmente, artº 43.1 LGTel "El espectro radioeléctrico es un bien de dominio público, cuya titularidad, gestión, planificación, administración y control corresponden al Estado", por lo que constituye una de las categorías de los bienes demaniales, susceptible mediante los instrumentos dispuestos al efecto, entre los que se cuenta la concesión, a su explotación o su uso privativo.

Es preciso subrayar que la consideración de las telecomunicaciones como servicio público, sin más, sin matización alguna, no resulta correcto. Ciertamente que tradicionalmente las telecomunicaciones se han considerado servicios públicos, lo que permitía que su gestión pudiera llevarse a cabo indirectamente por sujetos privados mediante la concesión. Con el advenimiento de la legislación europea y la liberalización del sector de las telecomunicaciones, estas cambian de categoría y de servicio público pasan a considerarse como servicios de interés general, artº 2.1 de LGTel, "Las telecomunicaciones son servicios de interés general que se prestan en régimen de libre competencia", de suerte que su prestación se va a realizar en régimen de libre competencia y su último reducto, como servicio estrictamente público, se concreta en el servicio universal y en las obligaciones expresamente señaladas de interés público, arts. 20 y 21.

Resulta evidente que la finalidad, primordial, que se persigue con la concesión del uso privativo del espectro radioeléctrico no es atender a las concretas y especificadas necesidades a las que se reducen el servicio universal y las obligaciones legalmente señaladas, sino, primordialmente, hacer posible la libre competencia en el sector de las telecomunicaciones, imponiendo a los operadores privados competidores atender a determinadas cargas que se le imponen legalmente consideradas de servicio público. Esto es, la titularidad pública en el sector de las telecomunicaciones desaparece con su liberalización, lo esencial es garantizar la libre competencia; ahora bien, dado que subsisten prestaciones esenciales para la sociedad, de indiscutible interés público, para asegurar su efectiva prestación se establece los mecanismos que aseguren su mantenimiento, como es la imposición de obligaciones prestacionales suplementarias a determinados operadores.

Explotación de bienes: Concesión demanial.

En definitiva, con la concesión de reserva del uso privativo de un determinado espectro radioeléctrico, la Administración no transfiere una actividad de titularidad pública para su explotación mediante la gestión indirecta, en tanto que las telecomunicaciones han quedado legalmente liberalizadas por lo que la reserva de dichos bienes demaniales no se hace con carácter instrumental para prestar un servicio público, accesoria demanial, sino para que dichos bienes sean utilizados y explotados en régimen de libre competencia.

Por tanto, estamos ante el supuesto de concesiones de explotación de bienes, por lo que " Cuando las concesiones de explotación de bienes superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo ámbito se extienda la concesión, calculándose el correspondiente a cada una en proporción a la extensión que ocupe en cada una de las Comunidades implicadas".

Conclusión.

La cuestión de interés casacional debió contestarse en el sentido de que al estar ante una concesión de explotación de bienes, el porcentaje de atribución a una comunidad autónoma del impuesto no ha de tener en cuenta

el criterio de la población, sino únicamente el relativo a la extensión por ser el espectro radioeléctrico un bien de dominio público.

Procedía, por lo dicho revocar la sentencia de instancia respecto de este pronunciamiento, y como jueces de la instancia acoger la pretensión de la demandante en este concreto punto.

Por todo lo dicho la sentencia debió ser parcialmente estimatoria, casando y anulando la sentencia de instancia en exclusividad respecto de la aplicación del artº 33.2.2º.C) de la Ley 22/2009, en cuanto que como concesión de explotación de bienes sólo debía tenerse en cuenta para el cálculo del ITPO correspondiente a la Comunidad Autónoma el relativo a la extensión del territorio; por lo que como jueces de la instancia debimos debió estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo, debiéndose realizar el cálculo de la cuota en su consideración de concesión de explotación de bienes, siendo aplicable en exclusividad la extensión de su territorio sobre el total de las Comunidades implicadas.

Voto particular que formula el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, a la sentencia recaída en el recurso de casación nº. 6114/2019.

Con todo el respeto que me merece el criterio mayoritario de los componentes de este Tribunal, discrepo tanto de los razonamientos seguidos como de la solución e interpretación acogida por los motivos que a continuación expongo.

La STJUE (Sala Octava) de 6 de octubre de 2020, C-443/19 - Vodafone España, ECLI: EU:C:2020:798, (en lo sucesivo, la STJUE) se decanta por la compatibilidad del gravamen de la tasa estatal por reserva del dominio público radioeléctrico y la sujeción de la constitución de concesiones administrativas de bienes de dominio público, al ITPO. Si bien, cierto es, que la compatibilidad es condicionada.

Sostiene que el hecho de que el ITPO se califique de «impuesto» en virtud de la normativa nacional, no impide, en sí mismo, que esté comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva 2002/20 (en adelante, "Directiva autorización"), (apartado. 37) .

Interpreto que no es óbice que la figura controvertida sea, desde la perspectiva interna, un impuesto y no una tasa. Lo que importa es que, desde la perspectiva de la "Directiva autorización", sea un canon y, según el TJUE, lo es.

Igualmente, mantiene la STJUE que el hecho de que un canon, [en este caso, el ITPO] esté regulado por la normativa de un Estado miembro que no sea específica del sector de las comunicaciones electrónicas, no puede, por sí mismo, impedir la aplicación de dicha Directiva ni, más concretamente, de su artículo 13 (apartado 41).

Nada dice la STJUE acerca de si esa normativa interna ha de ser anterior o posterior a la "Directiva autorización". Por tanto, de la misma manera que no hay que presumir que si fuera posterior se consideraría conforme al derecho a la Unión Europea, dado que no existe tal "presunción de comunitariedad", tampoco hay que dar por sentado que el hecho de que sea anterior supone una especie de pérdida sobrevenida de adecuación a dicha Directiva. En este sentido, debe tenerse en cuenta, además, que los preceptos del ITPO que han de interpretarse son tanto el relativo al hecho imponible como el referido a la base imponible, en particular, la regla especial prevista para las concesiones. Esto último no debe olvidarse, puesto que dicha regla especial de la base imponible ha tenido varias redacciones a lo largo del tiempo y, en concreto, la que resulta aplicable es posterior a la aprobación de la "Directiva autorización".

Destaca la STJUE que el artículo 13 de la "Directiva autorización" obliga a los Estados miembros a 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 (apartado 46).

No considero, tal como está concebido actualmente el gravamen que nos ocupa, que el ITPO ponga en tela de juicio dicho mandato dirigido al Estado miembro.

Defiende la STJUE que del artículo 13 y del trigésimo segundo considerando de la "Directiva autorización" se desprende que los cánones impuestos a los operadores de servicios de telecomunicaciones por el uso de los recursos deben perseguir el objetivo de garantizar el uso óptimo de estos recursos y no obstaculizar el desarrollo de servicios innovadores ni de la competencia en el mercado (apartado 47).

Estimo que el gravamen que nos está ocupando, tal como está configurado por la normativa reguladora del ITPO (incluida, su base imponible) y dada la vinculación que establece con la normativa sectorial, en los términos apuntados por la STJUE, cumple esas condiciones. El devengo del ITPO está vinculado al otorgamiento de la concesión administrativa, toda vez que es dicha concesión la que cede el derecho a utilizar, de forma exclusiva, el bien jurídico en cuestión, esta vez, las frecuencias del dominio público radioeléctrico.

La STJUE declara que el pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales constituye una condición previa para obtener el derecho de uso de las radiofrecuencias y, por consiguiente, que dicho «impuesto» tiene las características de un canon establecido como contrapartida de este derecho de uso (apartado 48).

Me parece claro que, para el Tribunal de Justicia, aunque el ITPO no sea, desde el punto de vista interno, una tasa, sí es, desde la óptica de la Unión Europea, una contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias. Ningún matiz añade la STJUE; luego, ninguna conclusión contraria a la compatibilidad entre la tasa por reserva del

dominio público radioeléctrico y el ITPO debe extraerse, desde la perspectiva de la Unión Europea, de que en el ámbito interno no coincidan en el mismo titular público las competencias en materia de dominio público eléctrico y en materia tributaria; en este caso, la primera corresponde al Estado y la segunda a la Comunidad Autónoma o a los Territorios Forales.

Concluye la STJUE que el artículo 13 de la "Directiva autorización" debe interpretarse en el sentido de que « no se opone a que un Estado miembro cuya normativa establece que el derecho de uso de radiofrecuencias está sujeto a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico sujete, además, la constitución de concesiones administrativas de ese dominio público a un impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que grava con carácter general la constitución de concesiones administrativas de bienes de dominio público en virtud de una normativa que no es aplicable de manera específica al sector de las comunicaciones electrónicas, cuando el hecho imponible de tal impuesto está vinculado a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias, siempre que esa tasa y ese impuesto, en su conjunto, cumplan los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular el requisito relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias (apartado 54).

No se ha dado la importancia suficiente al hecho de que el TJUE exija que llevemos a cabo, no una valoración aislada del ITPO, sino una valoración conjunta del ITPO con la tasa, de cara a comprobar el cumplimiento de los requisitos aludidos. Es más, el análisis del carácter proporcionado del importe percibido tendría que haber sido abordado, tal como se desprende de la STJUE, de manera particularizada. Desde mi punto de vista el importe que viene a sumarse, por una sola vez, - puesto que la tasa se paga anualmente mientras que el ITPO no tiene naturaleza periódica-, no es desproporcionado. No considero que sea la tasa prevista en la Ley 32/2003, tal y como se dispone su artículo 49.3, la que garantice, con carácter excluyente, el uso óptimo de las frecuencias, teniendo en cuenta el valor del bien de dominio público cuyo uso se otorga y la escasez del mismo. En particular, estimo que la cantidad que se añade a dicha tasa en concepto de ITPO, no rompe el adecuado equilibrio resultante de aplicar las diferentes condiciones previstas en el artículo 13 de la "Directiva autorización", y, por lo tanto, su importe no me parece que sea desproporcionado a su finalidad.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.