

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092088

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 18 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2172/2019

### SUMARIO:

#### **IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Actividades empresariales. Telecomunicaciones.**

*Compatibilidad del IAE con la tasa de operadores.* El eje conductor sobre el que pivota la disputa en presente recurso se centra en la procedencia de la inclusión de la actora en el Epígrafe 761.2. "Servicios de Telefonía Móvil" del IAE, si es ajustada a derecho y más concretamente si es conforme al marco legislativo comunitario, concretamente con los arts. 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 7 de marzo de 2002. Los principales términos en los que se plantea el presente recurso no son nuevos ni desconocidos para esta Sala y fueron abordados por una entidad del mismo sector en la SAN de 22 de junio de 2020, recurso n.º 565/2016 (NFJ082957), anulada por la STS de 14 de julio de 2022, recurso n.º 7503/2020 (NFJ087051) concluyendo el TS que el art. 13 de la Directiva autorización 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, se opone al IAE, Epígrafe 761.2, en tanto posee la consideración de «canon» en los términos que establecidos en el expresado precepto, y en cuanto grava a los operadores de telefonía móvil, debiendo desplazarse la normativa nacional por oponerse a la europea. En la sentencia de este Tribunal Supremo que nos sirve de referencia se dejó dicho que es lo «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 . Se enfatiza esta vinculación, aunque, claro está, en su caso referido al ITP, señalando que «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». Concluyendo, parafraseando a la sentencia impugnada en sentido contrario, que existe la vinculación pues el gravamen en disputa constituye una contraprestación pecuniaria en el ámbito del servicio de telecomunicaciones como carga pecuniaria vinculada con los procedimientos de autorización. El IAE se encuentra vinculado directamente, en el sentido que se recogía en la citada sentencia y antes concretado, que a su vez se apoya en la STJUE de 6 de octubre de 2020, asunto C-443/19 (NFJ079135) , pues como afirma la parte recurrente la declaración censal y el pago de las cuotas correspondientes del IAE resulta condición insoslayable para el acceso al sector y ejercicio de la actividad de las telecomunicaciones, y en concreto la actividad de telefonía móvil, incidiendo de forma en el régimen de autorización previsto en la Directiva 2002/20, «Por ello, el pago de las cuotas del IAE correspondientes a los distintos epígrafes de telecomunicaciones relevantes en cada caso se convierte en una exigencia directa (*conditio sine qua non*) para el acceso y desarrollo de la actividad. En definitiva, del análisis de la naturaleza y función del IAE se colige que el mismo debe entenderse incluido entre los «cánones» a los que se refiere el art. 13 de la Directiva.

### PRECEPTOS:

Directiva 2002/20/CE (Autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas), arts. 12 y 13.  
RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 78.  
RD 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Sección 1.ª, Grupo 761, Epígrafe 761.2.

### PONENTE:

*Don Miguel de los Santos Gandarillas Martos.*

Magistrados:

Don MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA  
Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS  
Don MARIA JESUS VEGAS TORRES

Don RAMON CASTILLO BADAL

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0002172 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 13494/2019

Demandante: ORANGE ESPAGNE, S.A

Procurador: DON ROBERTO ALONSO VERDÚ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

**S E N T E N C I A N º :**

Ilma. Sra. Presidente:

Dª. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

Dª. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a dieciocho de enero de dos mil veinticuatro.

Se ha visto ante esta Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 2172/2019, el recurso contencioso-administrativo formulado a instancia de ORANGE ESPAGNE, S.A., representada por el procurador don Roberto Alonso Verdú, contra el acuerdo de 22 de mayo de 2019 del Tribunal económico-Administrativo Central, por el que se estimaba en parte la reclamación económico-administrativa contra actos de inclusión en la matrícula y cuotas relativas al Impuesto sobre Actividades Económicas.

Ha sido parte la Administración General del Estado defendida por el abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Por la actora se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha en los términos expresados en el encabezamiento, acordándose su admisión mediante decreto, y con reclamación del expediente administrativo.

**Segundo.**

La parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el en el que, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando que se dicte sentencia anulando los actos impugnados en los siguientes términos « [i)] Anular la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 22 de mayo de 2019, referida a las reclamaciones que habían sido desestimadas Nº 00-01450-2017; 00-04906-2017; 00-04907-2017; 00-06718-2017; 00-02721-2018; 00-03999-2018; 00-05946-2018 y; 00-00754-2019; en cuanto a la vulneración del IAE al Derecho Comunitario, vulneración del propio artículo 85.1 TRLHL, así como sobre la Vulneración de los principios constitucionales de generalidad e igualdad tributaria ( artículos 14 y 31.1 de la CE y, en consecuencia las liquidaciones por concepto de IAE impugnadas por las presentes reclamaciones, ordenando la devolución de los importes abonados por dicho tributo, de conformidad con lo expuesto en el FJ 2º y 3º.

ii) En relación con la reclamación 00-02721-2018, proceder a la rectificación de los metros cuadrados declarados por mi representada a efectos del elemento superficie del IAE (epígrafe 761.2) respecto al periodo 2013 a 2015, de conformidad con lo expuesto en el FJ 1º.

iii) Declarar prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación en relación con el epígrafe 761.2 del IAE y correspondiente al ejercicio 2012, de conformidad con lo expuesto en el FJ 4º. [...]».

### Tercero.

El abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda pide la desestimación del recurso. Pendientes de votación y fallo presentó escrito instando a la Sala para que presentara cuestión prejudicial.

### Cuarto.

Tras en trámite de conclusiones, instado directamente en la demanda, mediante providencia se señaló para votación y fallo el día 13 de diciembre del año en curso, en que efectivamente se deliberó y votó.

Ha sido ponente al Ilmo. Sr. don Santos Gandarillas Martos, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Se impugna por ORANGE ESPAGNE, S.A. (ORANGE) el acuerdo del Tribunal económico-Administrativo Central de la alzada formulada el 22 de mayo de 2019, por el que se estimó en parte la reclamación económico-administrativa deducidas contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

(i) Las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición dictadas por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), interpuestos frente a los acuerdos publicados en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid por los que se incluye a la reclamante en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), epígrafes "761.2. Servicios de Telefonía Móvil" y "769.9. Otros Servicios de Telecomunicación", ejercicios 2017 y 2018 (R.G. 6718/2017 y R.G.: 5946/2018).

(ii) Las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición interpuestos frente a los acuerdos dictados por el mismo órgano administrativo arriba referenciado, por las que se practican liquidaciones provisionales por el concepto IAE, epígrafes "761.2. Servicios de Telefonía Móvil" y "769.9. Otros Servicios de Telecomunicación", ejercicios 2013 a 2017 (R.G.: 1450/2017, R.G.: 6689/2017 y R.G.: 754/2019).

(iii) El acuerdo desestimatorio, emitido por el órgano referenciado, de la solicitud presentada en fecha 5 de mayo de 2017, por la que se insta la rectificación de los datos contenidos en los modelos 840 de declaración de variación de elementos tributarios, en relación al IAE de los ejercicios 2013 a 2015 (R.G.: 2721/2018).

(iv) Los acuerdos desestimatorios, del órgano citado, de los recursos de reposición interpuestos frente a los actos de inclusión en la matrícula del impuesto, correspondiente a los ejercicios 2012 y 2013, en ejecución de las resoluciones económico-administrativas de este Tribunal, de 24 de noviembre de 2016 (R.G.: 886/2013), y de 15 de febrero de 2017 (R.G.: 4284/2013), así como frente a la liquidación practicada por el mismo concepto, ejercicio 2014, en ejecución de la resolución económico-administrativa de este Tribunal de 22 de febrero de 2018, R.G.: 1530/2015 (R.G.: 4906/17, R.G.: 4907/2017 y R.G.: 3999/2018, respectivamente).

A la vista de las diferentes reclamaciones que se cruzan parece conveniente reproducir el iter en que tuvieron lugar las diferentes impugnaciones.

1.- El 16 de septiembre de 2016, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Contribuyentes de la AEAT, dio inicio mediante un procedimiento de comprobación limitada mediante

requerimiento de información a la actora para la subsanación de ciertas discrepancias detectadas entre los datos declarados por ella referido al número de antenas de telefonía móvil, y los datos de que disponía el órgano.

2.- El 8 de marzo de 2017 practicó tres liquidaciones provisionales, por el concepto IAE, ejercicios 2013 a 2016, como consecuencia de la inclusión de las actividades económicas de la misma en el "Epígrafe 761.2. Servicios de Telefonía Móvil", de las tarifas reguladas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE:

(i) Liquidación de referencia A289507156001652, ejercicio 2013, de la que se derivaba una cantidad a ingresar de 12.741.507,21 euros.

(ii) Liquidación de referencia A289507156001663, ejercicio 2014, de la que se derivaba una cantidad a ingresar de 21.125.762,40 euros.

(iii) Liquidación de referencia A289507156001674, ejercicio 2015, de la que se derivaba una cantidad a ingresar de 25.859.766,16 euros.

3.- Contra las anteriores liquidaciones interpuso recursos de reposición el 5 de abril de 2017, que fueron desestimados mediante acuerdo conjunto notificado el día 17 de octubre de 2017.

4.- Con anterioridad a estos acuerdos, en septiembre de 2016, el mismo órgano administrativo había practicado a la entidad dos liquidaciones provisionales, por el concepto IAE, ejercicio 2014, como consecuencia de la inclusión de las actividades económicas de la misma en el "Epígrafe 761.2. Servicios de Telefonía Móvil" y "Epígrafe 769.9. Otros Servicios de Telecomunicación", de las tarifas del impuesto, de referencias A2895016806003850 y A2895016806004170, de las que resultaban dos cantidades a ingresar de 18.258.705,30 euros y 1.973.657,04 euros.

5.- Contra esos acuerdos interpuso recurso de reposición el 14 de octubre de 2016, que fue desestimado mediante acuerdo notificado el día 2 de febrero de 2017.

6.- El 12 de agosto de 2017, se practicaron liquidaciones provisionales, por el mismo concepto, ejercicio 2017, como consecuencia de la inclusión de las actividades económicas de la misma en el "Epígrafe 761.2. Servicios de Telefonía Móvil" y "Epígrafe 769.9. Otros Servicios de Telecomunicación", de las tarifas del impuesto, de referencias A2895017806003862 y A2895017806004148, de las que resultaban dos cantidades a ingresar de 17.752.852,66 euros y 2.888.292,64 euros.

7.- Contra esas liquidaciones provisionales, interpuso recurso de reposición en fecha 29 de noviembre de 2017, que fue desestimado mediante acuerdo notificado el día 12 de julio de 2018.

8.- El 24 de abril de 2017 y 18 de mayo de 2018, se publicó en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid la exposición pública de matrícula del IAE, ejercicios 2017 y 2018, donde se incluyeron las actividades económicas de la en los epígrafes "761.1. Servicios de Telefonía Fija", "761.2. Servicios de Telefonía Móvil", y "769.9. Otros Servicios de Telecomunicación", de las tarifas de IAE.

9.- Contra los anteriores acuerdos interpuso recursos de reposición que fueron desestimados por acuerdos notificados en fechas 29 de noviembre de 2017 y 29 de octubre de 2018.

10.- El 5 de mayo de 2017, ORANGE presentó solicitud de rectificación de los datos contenidos en los modelos 840 de declaración de variación de elementos tributarios, en relación con el IAE de los ejercicios 2013 a 2015. Pedía la modificación de los datos de superficie de los locales en los cuales aquella ejercía las actividades incluidas en el epígrafe "761.2. Servicios de Telefonía Móvil". Transcurrieron más de seis meses sin respuesta.

11.- El 24 de noviembre de 2016 y 15 de febrero de 2017, el TEAC dictó resoluciones en las reclamaciones económico-administrativas (R.G.: 886/2013 y R.G.: 4284/2013) interpuestas frente a las desestimaciones de los recursos de reposición interpuestos contra los actos de inclusión de la interesada en la matrícula del impuesto, ejercicios 2012 y 2013 (epígrafe "761.2. Servicios de Telefonía Móvil"). El TEAC estimaba parcialmente las pretensiones ordenando la retroacción, para que el órgano administrativo actuante diera correcta respuesta a las alegaciones planteadas por aquella, consistentes en una oposición frontal a la normativa del impuesto por vulneración de la normativa comunitaria en materia de telecomunicaciones.

12.- En ejecución de estas citadas resoluciones, la Administración emitió dos acuerdos denegatorios de las pretensiones aducidas en fecha 3 de agosto de 2017, notificándose el último el día 16 de agosto de 2017.

13.- El 22 de febrero de 2018, el TEAC resolvió la reclamación económico-administrativa (R.G.: 1530/2015) interpuesta por ORANGE frente a dos acuerdos de resolución de recursos de reposición interpuestos frente a sendos acuerdos de liquidación, concepto IAE, epígrafes "761.2. Servicios de Telefonía Móvil" y "769.9. Otros Servicios de Telecomunicación", ejercicio 2014, dictados por el órgano administrativo de la AEAT, en la cual se estimaban parcialmente sus pretensiones, ordenando al órgano administrativo actuante la correcta respuesta a las alegaciones planteadas por la actora, consistentes en una oposición frontal a la normativa del impuesto por vulneración de la normativa comunitaria en materia de telecomunicaciones.

14.- En ejecución del anterior acuerdo la Administración dictó un acuerdo denegatorio de las pretensiones aducidas en fecha 6 de julio de 2018, que fue notificado el día 9 de julio de 2018.

## Segundo.

El eje conductor sobre el que pivota la disputa en presente recurso se centra en la procedencia de la inclusión de la actora en el epígrafe 761.2. "Servicios de Telefonía Móvil" del IAE, si es ajustada a derecho y más concretamente si es conforme al marco legislativo comunitario, concretamente con los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 7 de marzo de 2002.

El TEAC desestimó la pretensión de rectificación de la superficie instada, pero reputó errónea interpretación realizada por la AEAT del concepto de «antena». Estimó esta pretensión tras considerar, siguiendo el informe ampliatorio emitido por la Subdirección General de Inspección de las Telecomunicaciones dependiente del Ministerio del Interior de 10 de mayo de 2017, que no se podía identificar el concepto tributario «antena de telefonía» con el de «estación radioeléctrica», y solo cabía tener en cuenta los correspondientes emplazamientos que fueron comunicados debidamente por la actora a las AEAT.

Subsiste en el debate la supuesta vulneración del marco comunitario del epígrafe 761.2 de las tarifas del IAE, punto nuclear en el que se centra la demanda, y al que añade la denegación de la rectificación de la superficie declarada por la vía de rectificación de errores. Sin embargo, esta última cuestión es deudora de la principal, de manera que solo si se mantuviera la inclusión de la actora en la tarifa de ese epígrafe del IAE, sería preciso entrar a valorar esta segunda cuestión.

Los principales términos en los que se plantea el presente recurso no son nuevos ni desconocidos para esta Sala y fueron abordados por una entidad del mismo sector en la sentencia 22 de junio de 2020, recurso 565/2016, que fue objeto del recurso de casación número 7503/2020, resuelto por sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2022, que casó la dictada por esta Sala con estimación del recurso contencioso-administrativo en su momento interpuesto por la actora.

La decisión de Tribunal Supremo dictada en casación nos lleva a rectificar el criterio que en su día tomamos, y seguir la doctrina y razones expuesta por la sentencia dictada en casación, sin que existan razones o motivos jurídicos por los que esta Sala no deba proceder de este modo. Para ello baste con que nos remitamos a lo dicho por el Tribunal Supremo y que pasamos transcribir a continuación:

«[ E] auto de admisión de 30 de junio de 2021 nos recuerda que este Tribunal ha abordado, desde distintas perspectivas, el análisis de la tributación de los operadores de la telefonía móvil, tomando como referencia el ya derogado artº 13 de la Directiva 2002/20/CE. Da cuenta de la sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012, asuntos acumulados C-55/11 , 57/11 y 58/11, que declaró improcedente la tasa municipal por el uso de redes por considerar que el citado artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE , se opone a la aplicación de un canon por derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para prestar servicios de telefonía móvil. Dicha doctrina se vio plasmada en la sentencia de este Tribunal Supremo de 12 de junio de 2015, rec. cas. 742/2014 , que consideró que solo los operadores de telefonía móvil habían de quedar liberados del pago de la tasa municipal cuestionada, no así, el resto de operadores de servicios de comunicaciones electrónicas (telefonía fija, televisión, servicios de datos...), por lo que los Ayuntamientos solo podrán cobrar tasas municipales por el uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público municipal a los operadores de redes de telecomunicaciones titulares de instalaciones, pero no a los operadores interconectados o con derechos de acceso que se limiten a usar las instalaciones de otras empresas para prestar sus servicios.

Posteriormente se planteó, en referencia al ITP y AJD ante el TJUE cuestión prejudicial, sobre si la exigencia de este gravamen 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; cuestión que fue resuelta por el TJUE en su sentencia de fecha 6 de octubre de 2020, C-443/19 , que declaró que el artº 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, siempre que esa tasa de espectro y ese impuesto, en su conjunto, cumplan los requisitos establecidos en el referido artículo.

Nada dice el auto de admisión, por puras razones cronológicas, de la sentencia de este Tribunal de 21 de enero de 2022, rec. cas. 6114/2019 , y posteriores sentencias que reiteran la doctrina sentada en esta, que da respuesta a la cuestión anteriormente anunciada, estableciendo como criterio interpretativo y resolviendo el caso planteado en el sentido de que:

"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.

(...) 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".

El auto de admisión señala que el problema que se desenvuelve en este recurso se centra en la posible incompatibilidad del IAE con las Directiva 97/13/CEE y 2002/20/CE; aunque advierte que este ya fue resuelto en la sentencia de 2 de marzo de 2016, rec. cas. 1542/2011, mediante un pronunciamiento desestimatorio con fundamento en que la naturaleza de este tributo nada tiene que ver con las tasas, cánones y derechos que esas directivas regulan, pues el IAE es un impuesto que grava el mero ejercicio de una actividad económica, en tanto que las directivas mencionadas aluden a cánones, derechos y gravámenes que se refieren, en último término, a elementos constitutivos de la actividad autorizada.

Sin embargo, ya se advierte en el auto las dudas que suscita mantener esta doctrina a la luz de la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2020, asunto C-443/19 -yañadimos ahora, con los posteriores pronunciamientos de este Tribunal Supremo representados en la sentencia de 21 de enero de 2022, rec. cas. 6114/2019 -, que respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dado que constituye una condición previa para obtener el derecho de uso de las radiofrecuencias, se dijo que el mismo "tiene las características de un canon establecido como contrapartida de este derecho de uso". Precisión que como señala el auto de admisión hace pertinente que este Tribunal Supremo emita un nuevo pronunciamiento sobre la cuestionada compatibilidad del IAE y las directivas aludidas, a la vista de la eventual asimilación entre impuestos y el concepto de canon conformado por el Derecho de la Unión Europea, que, en su caso, quepa inferir de la jurisprudencia del TJUE, en los términos en los que es formulada la cuestión con interés casacional objetivo, antes transcrita.

Según la respuesta que merezca la referida cuestión, procederá examinar la otra cuestión formulada sobre la base de preceptos constitucionales, sobre si la tributación prevista en el Epígrafe específico para el servicio de telefonía móvil, 761.2, que difiere de la establecida en el epígrafe para el servicio de telefonía fija, 761.1, en cuanto contempla una cuota nacional considerablemente mayor por cada mil abonados, comporta una discriminación injustificada.

Respecto de la tesis que en su día se mantuvo en la sentencia de 2 de marzo de 2016, rec. cas. 1542/2011

:

"Está claramente fuera de lugar la invocación sobre presunta infracción de las directivas que en el motivo se citan si se tiene presente que la naturaleza del IAE nada tiene que ver con las tasas, cánones y derechos que esas directivas regulan.

Efectivamente, el IAE es un impuesto que grava el mero ejercicio de una actividad económica, en tanto que las directivas mencionadas aluden a cánones, derechos y gravámenes que se refieren, en último término, a elementos constitutivos de la actividad autorizada"; atendiendo al contenido de la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2020, C-443/19, y de la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2022, rec. cas. 6114/2019, no puede mantenerse. En esta última puede leerse que:

"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)".

Párrafos lo suficientemente elocuentes para no poder mantener aquella doctrina, debiéndose adaptarla, al menos, a estos últimos pronunciamientos.

## Segundo.

Marco de análisis de la primera de las cuestiones recogidas en el auto de admisión.

Para la resolución de la primera cuestión con interés casacional objetivo nos vamos a valer del esquema que se utilizó en la referida sentencia de 21 de enero de 2022, rec. cas. 6114/2019.

La parte recurrente considera que el IAE, tal y como se regula y exige en la legislación nacional es contraria al régimen permitido, con carácter de máximos, por la Directiva autorización, por lo que debe inaplicarse.

Como se puso de manifiesto en la referida sentencia, el marco de referencia se sitúa en la labor armonizadora que despliega el legislador de la Unión Europea en el sector de las telecomunicaciones. Lo cual se proyecta sobre los tributos nacionales cuando éstos incidan sobre aspectos de la competencia de aquella, por lo que los Estados no pueden determinar libremente las cargas fiscales. Debiéndose atender al efecto al denominado paquete de Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo, aprobadas el 7 de marzo de 2002, entre las que se encuentra la Directiva 2002/20/CE, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización); Directivas que 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.

Ya nos advierte la STJUE de 6 de octubre de 2020, lo que nos remite al artº 12 de la Directiva autorización, que:

"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".

El IAE, como más adelante se concretará con más precisión, incide en el sector de las telecomunicaciones, debiéndose determinar, esencialmente, si el artº 13 de la Directiva autorización, "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)", se opone a la implantación de dicho gravamen, y, en el caso de que entre dentro del campo de aplicación y resulte compatible, cumple los requisitos previstos. Apartados de la STJUE de 6 de octubre de 2020 :

"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).

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.

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".

En la sentencia de este Tribunal Supremo que nos sirve de referencia se dejó dicho que es lo "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)". Se enfatiza esta vinculación, aunque, claro está, en su caso referido al ITP, señalando que "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". Concluyendo, parafraseando a la sentencia impugnada en sentido contrario, que existe la vinculación pues el gravamen en disputa constituye una contraprestación pecuniaria en el ámbito del servicio de telecomunicaciones como carga pecuniaria vinculada con los procedimientos de autorización.

Antes de entrar en el análisis concreto del IAE y la existencia o no de vinculación en los términos recogidos en las sentencias de referencia, no puede acogerse la tesis del Abogado del Estado en el sentido de que Efectivamente, el IAE es un impuesto que grava el mero ejercicio de una actividad económica, en tanto que las Directivas mencionadas aluden a cánones, derechos y gravámenes que se refieren, en último término, a "elementos

constitutivos de la actividad autorizada"; pues como se dijo en la sentencia de 21 de enero de 2022, no es argumento oponible la distinta naturaleza y finalidad, en este caso, entre las Tasas recogidas en el artº 12 de la Directiva, y el IAE de espectro y el ITP-TPO, pues es una "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)".

## Tercero.

El IAE y su vinculación.

Conforme a la Ley 32/2003 -aplicable por motivos temporales-, se grava al sector de las telecomunicaciones, específicamente, con la tasa general de operadores, las tasas por numeración telefónica y la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico; debiéndose añadir que en el ámbito local, específicamente se grava al sector también con el IAE.

Ha de convenirse, pues, que para todas las empresas del sector de las telecomunicaciones que prestan el servicio de telefonía móvil y otros, dentro de los epígrafes correspondientes, -siempre que cumplan los requisitos necesarios, los cuales en este tipo de empresa y su volumen de facturación, no parece cuestionable-, el IAE es un tributo específico, de finalidad censal, aplicable a las mismas, viniendo obligadas a su pago; de suerte que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio, en este caso, de la actividad de prestación del servicio de telefonía móvil. En tal sentido viene a pronunciarse la Instrucción, regla 2ª, "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa".

El IAE, como recurso de carácter tributario a favor de los municipios, previsto en el Real Decreto Legislativo 2/2004, es un impuesto de exacción obligatoria. La Ley 32/2003, aplicable al caso que nos ocupa por motivos temporales, no se ocupa de la tributación en el ámbito local, por lo que debe acudir al citado Real Decreto Legislativo. Se delimita la naturaleza y características del IAE como tributo directo, de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, artº 78.1 del TRLHL, "está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto"; regulándose en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, y conforme a la regla 4ª.1 de la Instrucción, "Con carácter general, el pago correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa". En el caso que contemplamos la exacción de las cuotas es nacional, y se realiza por la Delegación Provincial de la AEAT y se distribuye a los municipios. Los servicios telefónicos se prevén en el Grupo 761, con los siguientes epígrafes:

"Epígrafe 761.1. Servicio de telefonía fija.

Cuota:

Cuota mínima municipal de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 62,20 euros.

Cuota provincial de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 137,48 euros.

Cuota nacional de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 137,48 euros.

Epígrafe 761.2. Servicio de telefonía móvil.

Cuota nacional de:

Por cada 1.000 abonados o fracción: 632,11 euros.

Por cada antena: 649,16 euros".

Entendiéndose por "antena de telefonía móvil, el conjunto de equipos y sistemas radiantes (incluyendo los elementos de infraestructura necesarios para su soporte y alojamiento), integrantes de un sistema de telefonía móvil, en cada una de sus modalidades, que permite a los abonados de dicho servicio acceder a la red del operador y a los servicios por ella soportados. A estos efectos, se considerarán exclusivamente las antenas de telefonía móvil con potencia radiada aparente superior a 10 vatios".

Las del 769 clasifican a "Otros servicios de telecomunicación".

El epígrafe 761.2 se introdujo por Ley 51/2002, estableciendo una nueva tarifa para las empresas de la telefonía móvil, con finalidad compensatoria por la pérdida de tributación que venía produciéndose en el ámbito local.

Todo lo cual nos ha de llevar a considerar, al igual que se hizo en el Fundamento 5º de la sentencia de 30 de junio de 2021, referida al ITP, que el IAE entra dentro del campo de aplicación del artículo 13 de la Directiva autorización.



No le falta razón a la parte recurrente en tanto que las premisas que sostiene su argumento conducen a la referida conclusión. Así es, el IAE, que grava el mero ejercicio de actividades económicas, en este caso la telefonía móvil dentro del sector de las telecomunicaciones, de forma específica y diferenciada del resto de actividades, afecta a la totalidad de operadores, por lo que no hay inconveniente en convenir con la recurrente que el IAE es un impuesto específico, inequívocamente sectorial, sobre los operadores de telecomunicaciones.

El IAE se encuentra vinculado directamente, en el sentido que se recogía en la citada sentencia y antes concretado, que a su vez se apoya en el pronunciamiento del TJUE en su sentencia de 6 de octubre de 2020, pues como afirma la parte recurrente la declaración censal y el pago de las cuotas correspondientes del IAE resulta condición insoslayable para el acceso al sector y ejercicio de la actividad de las telecomunicaciones, y en concreto la actividad de telefonía móvil, incidiendo de forma en el régimen de autorización previsto en la Directiva 2002/20, "Por ello, el pago de las cuotas del IAE correspondientes a los distintos epígrafes de telecomunicaciones relevantes en cada caso se convierte en una exigencia directa (conditio sine qua non) para el acceso y desarrollo de la actividad (artículo 12 de la Directiva autorización)". En definitiva, del análisis de la naturaleza y función del IAE se colige que el mismo debe entenderse incluido entre los "cánones" a los que se refiere el artº 13 de la Directiva.

#### Cuarto.

Sobre los requisitos del artº 13 de la Directiva Autorización.

Llegados a este punto debe comprobarse si el IAE cumple los requisitos que exige el citado artº 13 de la Directiva Autorización.

Dijimos en la tantas veces citada sentencia de 30 de noviembre de 2021 que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (entre otras, sentencias Belgacom y otros; y Vodafone España, ya referidas) ha puesto de manifiesto insistentemente que del artº 13 y del trigésimo segundo considerando de la Directiva autorización se infiere la obligación de los Estados miembros de garantizar que los cánones por uso de radiofrecuencias que pueden imponer 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 en un recurso escaso. Se persigue evitar la sobreimposición y procurar la competencia efectiva en el sector.

Pues bien, como ya se ha puesto de manifiesto la introducción del epígrafe 761.2 por Ley 51/2002, estableciendo una nueva tarifa para las empresas de la telefonía móvil, tuvo una finalidad claramente compensatoria, que lejos de atender a los objetivos y fines antes enunciados, estuvo dirigida a procurar una mayor y mejor recaudación a las Haciendas locales. Su fin es estrictamente recaudatorio, resultando ajeno a los objetivos y optimización del sector que el artº 13 de la Directiva autorización exige en los términos que se están viendo; como se dejó antes apuntado su recaudación se destina a cubrir las necesidades de la Administración Local, siendo evidente que le resulta extraño al IAE el garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las redes y servicios de telecomunicaciones.

No ayuda, desde luego, a la libre y efectiva competencia en el sector de las telecomunicaciones, la introducción del epígrafe 761.2, para telefonía móvil por las evidentes diferencias cuantitativas respecto de otros operadores dentro del sector. Se distingue en la tributación por IAE hasta tres epígrafes distintos de cuantía acusadamente diferenciadas que se refleja en una recaudación muy dispar por cada uno de los epígrafes aplicados. Hasta la introducción del epígrafe se partía de una misma posición fiscal, lo que resulta discriminatorio y sin que aparezca justificado objetivamente la gran diferencia -basta comprobarlo con la liquidación que nos ocupa-, reflejada en la recaudación, entre los distintos operadores, comprobándose, además, el significativo aumento de la carga fiscal respecto de otros operadores como los de telefonía fija. A lo que ha de añadirse la tarifa impuesta, de elevada cuantía también y en exclusividad afectante a la telefonía móvil, que recae sobre un elemento esencial en el despliegue de las redes de telecomunicaciones, como es notorio, e incide en el avance tecnológico, como son las antenas, lo que obstaculiza de forma efectiva el desarrollo del sector, su optimización y la libre e igual competencia, de suerte que el aumento de antenas necesarias para la correcta promoción de la actividad supone un la elevación de la cuota tributaria amenazando con ralentizar la evolución del sector.

#### Quinto.

Doctrina y resolución del caso.

Dicho lo anterior, ha de concluirse que el artº 13 de la Directiva autorización 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, se opone al IAE, epígrafe 761.2, en tanto posee la consideración de "canon" en los términos que, establecidos en el expresado precepto, y en cuanto grava a los operadores de telefonía móvil. Debe, pues, desplazarse la normativa nacional por oponerse a la europea.

Resuelta la primera cuestión de interés casacional en el sentido expuesto, resulta innecesario por inútil responder a la siguiente cuestión formulada en segundo por la incompatibilidad del gravamen con el derecho de la Unión Europea.

Procede, pues, casar y anular la sentencia de instancia por resultar contraria a la doctrina expresada y con estimación del recurso contencioso administrativo anular la liquidación de la que trae causa el presente recurso. [...]».

La remisión que hacemos nos lleva a la estimación del presente recurso sin que consideremos necesario plantear cuestión prejudicial en los términos instados por la Administración en la medida que la sentencia del Tribunal Supremo, precisamente acude a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la interpretación del régimen jurídico previsto en la Directiva para corregir el criterio de la Administración española.

La estimación del recurso por los motivos indicados, hace innecesario que nos pronunciemos sobre los otros motivos alegados en el escrito de demanda, como ya anticipamos en el fundamento segundo de esta sentencia.

### **Tercero.**

La íntegra estimación del recurso implica no solo la anulación de los actos impugnados, sino la devolución de las cantidades que, en su caso, hubiera indebidamente satisfecho por la actora por este concepto, así como los intereses de demora.

### **Cuarto.**

En cuanto a las costas, debemos imponer las causadas a la Administración de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la LJCA.

## **FALLAMOS**

Que debemos estimar el recurso interpuesto por ORANGE ESPAGNE, S.A. contra el acuerdo de 22 de mayo de 2019 del Tribunal económico-Administrativo Central, que anulamos por no ser ajustadas a Derecho, así como los actos de los que trae causa; y con expresa condena en costas a la Administración.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.