

EXPEDIENTE 82/2021

En la ciudad de Pamplona a 21 de marzo de 2022, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Vistos escritos presentados por la compañía mercantil AAA, SA, con NIF XXX, contra Resolución dictada el día 10 de febrero de 2021 por el jefe/a de la Sección gestora del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, por la que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por la modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas correspondiente al año 2020 (nº --7).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante Orden Ministerial de 10 de marzo del año 2000 se resolvió el concurso público celebrado para adjudicar determinadas concesiones administrativas de uso de dominio público radioeléctrico, resultando beneficiaria, entre otras, la entidad BBB, S.A., por un periodo de veinte años prorrogables una sola vez por otros diez años, cuyo plazo de inicio se fijó el día 18 de abril del referido año.

Con posterioridad, la empresa adjudicataria cambió de denominación, pasando a llamarse AAA, S.A., solicitándose y obteniéndose la prórroga de dicha concesión mediante Orden Ministerial de -- 2020 del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, hasta su vencimiento el día 18 de abril del año 2030.

SEGUNDO.- Como consecuencia de la citada prórroga, el día 1 de junio de 2020 presenta autoliquidación (nº --7) por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPyAJD, consignando una base imponible de 3.761.606,74 euros, aplicando el tipo impositivo del 4%, y una cuota a ingresar de 150.464,27 euros, siendo oportunamente satisfecha.

TERCERO.- Mediante escrito de fecha 1 de octubre de 2020 presenta la interesada solicitud de rectificación de la mencionada autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, que ha sido desestimada mediante Resolución dictada el día 10 de febrero de 2021 por la Jefa de la Sección gestora del Impuesto.

CUARTO.- Y mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 10 de marzo de 2021, desarrollado por otro adicional presentado el día 30 de junio siguiente, interpone la interesada reclamación económico-administrativa insistiendo en sus pretensiones de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, aduciendo para ello las razones que a su interés conviene.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- La Resolución impugnada contiene dos pronunciamientos frente a las alegaciones presentadas por la entonces solicitante.

En primer lugar, considera sujeta al Impuesto la prórroga de la concesión de uso privativo del dominio público radioeléctrico para la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas otorgada mediante Resolución del Subdirector General de Planificación y Gestión del Espectro Radioeléctrico de fecha 12 de abril de 2005, ya que, a su juicio, constituye una ampliación de su contenido que conlleva un incremento patrimonial asimilable, a estos efectos, a la propia constitución de tal derecho.

Y, en segundo lugar, entiende que no existe obstáculo para la exigencia del Impuesto aunque el uso del espacio radioeléctrico esté gravado también con una tasa de reserva de dominio (comúnmente conocida como tasa de espectro), asumiendo en este sentido la doctrina que emana de las sentencias del TSJ de Madrid dictadas los días 10 y 18 de febrero que transcribe parcialmente.

La reclamación económico-administrativa impugna dicha Resolución con un argumento principal y otro secundario. Como principal aduce la vulneración por parte de la regulación impositiva del ITPAJD del derecho de la Unión Europea, y con carácter subsidiario insiste en la inexistencia de hecho imponible en la prórroga de la concesión adjudicada.

TERCERO.- En relación con el argumento principal, el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en la Sentencia 51/2022, de 21 de enero, dictada por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo en recurso de casación número 6114/2019, cuya doctrina se aplica también en la dictada por la misma Sala (76/2022) el día 27 de enero siguiente en recurso de casación número 6293/2019. También se tiene en cuenta la dictada por la misma Sala el mismo día 27 de enero (77/2022) en recurso de casación 1703/2021, cuya demanda fue interpuesta por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la sentencia dictada por el TSJ del País Vasco que estimaba la solicitud de devolución de ingresos indebidos por este mismo concepto y que fue interpuesta por el mismo recurrente de la presente reclamación.

La posición del Tribunal Supremo, aunque está dictada en aplicación de la normativa estatal en relación con la europea, resulta plenamente aplicable a la situación que se produce en la Comunidad Foral de Navarra en este concreto supuesto, tanto porque la normativa impositiva foral es similar a la estatal como porque Navarra está obligada de forma idéntica que el resto del Estado a respetar y acatar la normativa dictada por la Unión Europea.

Transcribimos a continuación la parte de la Sentencia 51/2022 en lo que aquí afecta a nuestra Resolución.

“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 encastrar nuestro estudio a la determinación de la magnitud de la base imponible del ITPTPO, para descubrir si cabe adicionar las cantidades resultantes de aplicar las letras a) y b) del artículo 13.3 del TRLITPyAJD (RCL 1993, 2849).

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, AAA, 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 AAA afirma, que «[e]l artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE (LCEur 2002, 1039) 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 (LCEur 2009, 1993) 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 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 propor-

cionado 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 (LCEur 2002, 1038) , 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 (LCEur 2002, 1039) , 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 (LCEur 2002, 1040) , 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 (LCEur 2002, 1041) , 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 (LCEur 2018, 1857) 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 comprende, además de las referidas cuatro Directivas, el Reglamento (CE) 1211/2009 (LCEur 2009, 1991) 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 AAA, 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 (RCL 2009, 2300)], 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 AAA 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 (LCEur 2002, 1040) (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 (TJCE 2012, 198) , AAA, 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 AAA, 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 AAA, 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 AAA, apartado 36 y sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 2017 (TJCE 2017, 17) , IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C 189/15, EU:C:2017:17, apartado 29).

Incluso, en el asunto AAA, 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 (LCEur 2002, 1039) " (sentencia del Tribunal de Justicia AAA, 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 AAA 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 AAA 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 (LCEur 2002, 1039) " 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 AAA (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 (TJCE 2013, 100) , 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 AAA 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 (LCEur 2002, 1039) [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 AAA, 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 AAA), 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 AAA).

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 (RCL 1993, 2849), 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 AAA: "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 AAA).

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 (RCL 2008, 1168) , por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre (RCL 2003, 2593y RCL 2004, 743) , 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 dis-

tinta 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 AAA (apartado 36).

SEXO. -

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 AAA, 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.

Diffícilmente 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 AAA, 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 (RCL 1993, 2849)), 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 (RCL 1978, 2836)), 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 (RTC 1998, 147) y 31/2010, de 28 de junio (RTC 2010, 31)), 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.

SEPTIMO. -

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 (RCL 1998, 1741) , 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 (LCEur 2002, 1039) 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 TRLIT-PyAJD (RCL 1993, 2849) 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.”

CUARTO.- De todo lo anteriormente expuesto se puede deducir que la doctrina expuesta debe conllevar la estimación de la reclamación presentada, ya que la regulación impositiva en relación con las concesiones administrativas como la adjudicada a la recurrente debe considerarse como un canon a los efectos de lo dispuesto en el artículo 13 de la Directiva de autorización, sin que pueda defenderse razonablemente una posición contraria por el mero hecho de que nos encontramos ante una regulación foral y no estatal.

QUINTO.- Estimado, pues, el precitado argumento, no resulta necesario que nos pronunciemos sobre el segundo de los expuestos por la reclamante.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve estimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, anulando la resolución impugnada, debiéndose proceder a la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos con los intereses de demora que se sean aplicables, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.