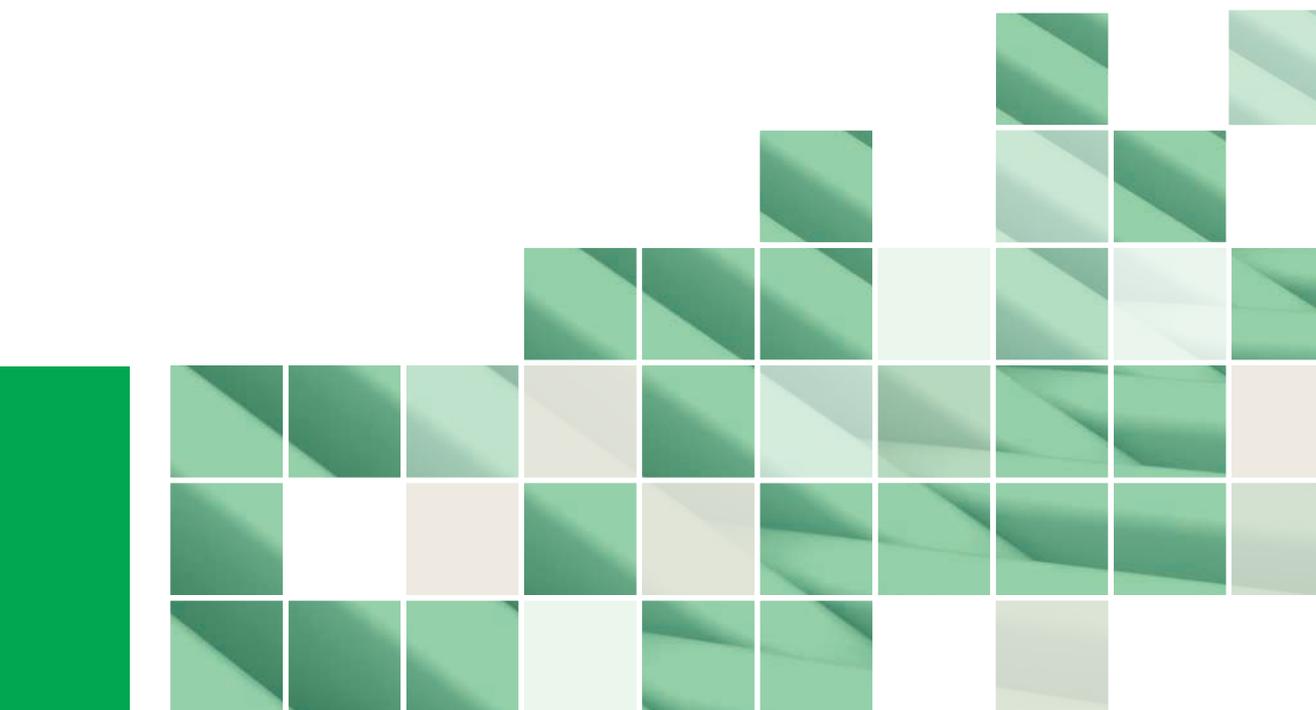


ANUARIOS

2023 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2022 de los grandes despachos

*Allen & Overy • Araoz y Rueda • Clifford Chance • CMS Albiñana • Cuatrecasas •
Deloitte • Dentons • Durán Sindreu • Ernst & Young • Garrigues • Gómez-Acebo &
Pombo • Hogan Lovells • KPMG • Landwell-PwC • Linklaters • Montero Aramburu •
Pérez Llorca • Ramón y Cajal • Uría Menéndez*



ANUARIOS

2023 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2022 de los grandes despachos

© Autores Varios, 2023

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.laley.es>

Primera edición: junio 2023

Depósito Legal: M-16107-2023

ISBN versión impresa: 978-84-19446-40-4

ISBN versión electrónica: 978-84-19446-41-1

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

1. ANTECEDENTES

Como es de sobra conocido, el Impuesto sobre Actividades Económicas («IAE») es uno de los tributos locales de exacción obligatoria contemplados en el art. 59.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo («TRLHL»). Atendiendo a su configuración legal, se trata de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas.

A efectos de su aplicación, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas («RDL 1175/1990»), determina tanto el contenido de las actividades gravadas por el IAE como la cuantificación de la cuota exigible a cada sujeto pasivo, que deberá atender a las reglas contenidas para cada actividad en su concreto epígrafe.

Las referidas tarifas asignan una agrupación específica (y separada de las demás) al sector de las telecomunicaciones. Se trata de la Agrupación 76 («Telecomunicaciones») encuadrada en la «Sección 1ª. Actividades empresariales: industriales, comerciales, de servicios y mineras», dentro de la «División 7. Transporte y comunicaciones». Esta «Agrupación 76. Telecomunicaciones» incluye a todos los operadores de telecomunicaciones por su condición de tales y excluye, por la misma razón, al resto de operadores económicos que no ostenten la condición de operadores de telecomunicaciones.

De acuerdo con lo anterior, y pese al aparente carácter general de este impuesto, resulta posible apreciar que el IAE grava al sector de las Telecomunicaciones (Agrupación 76) de forma específica y diferenciada del resto de actividades, en la medida en que: (i) se somete a tributación a todos los operadores de telecomunicaciones sin excepción, sea cual fuere el tipo de servicios de telecomunicaciones que presten; (ii) se grava exclusivamente a los operadores de tele-

comunicaciones y no a otras actividades económicas (que se encontrarán gravadas de acuerdo con otras tarifas distintas); y (iii) se tienen en cuenta las particularidades de cada tipo de actividad, que en el ámbito de las telecomunicaciones incluye el elemento «abonados» en todos los epígrafes y, además, en el caso de la telefonía móvil incluía las «antenas» como elemento tributario a partir de la introducción del epígrafe 761.2 con la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Adicionalmente, y como luego veremos, el pago del IAE se establece en nuestra normativa como un requisito para poder acceder al uso del espectro radioeléctrico, por lo que este gravamen supone también una condición para el otorgamiento de uso de radiofrecuencias.

Sobre la base de estas consideraciones, cabía plantearse si el IAE exigido a los operadores de telecomunicaciones quedaba sujeto a las limitaciones y requisitos contemplados en la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas («Directiva autorización»). En efecto, pese a que no se trate de una norma comunitaria propiamente destinada a la armonización fiscal entre los Estados miembros, no debe perderse de vista que la jurisprudencia del TJUE había precisado que los artículos 12 y 13 de la Directiva autorización (en conexión con el art. 6 y los Anexos A y B de la citada Directiva) contienen un régimen de máximos para el sector de las telecomunicaciones que los Estados no pueden sobrepasar, sin que el IAE encuentre acomodo en estos preceptos. Así, del art. 12 de la Directiva autorización resulta que las tasas administrativas con que se grave a las empresas de telecomunicaciones se impondrán de una manera objetiva, transparente y proporcional, que minimice los costes administrativos adicionales y las cargas que se deriven de ellos. Por su parte, del art. 13 y del considerando 32º de la 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 art. 8 de la Directiva marco, entre los que figuran el fomento de la competencia y la promoción del uso eficiente de las radiofrecuencias, garantizando el uso óptimo de este recurso escaso.

Ante las dudas sobre el cumplimiento por la norma nacional de las condiciones y límites establecidos en la Directiva autorización (especialmente tras la reforma del RDL 1175/1990 operada en el año 2002, que establecía una tributación agravada para los operadores de telefonía móvil bajo el nuevo epígrafe 761.2), uno de los principales operadores de nuestro país

decidió poner en marcha los oportunos mecanismos internos de impugnación, que fueron dirigidos tanto frente a los actos de la AEAT de liquidación del IAE (no se olvide que se trata de cuotas nacionales en este caso) como frente a los actos de inclusión en la matrícula del impuesto.

Esta vía de recursos se mantuvo a pesar de contar con un precedente en contra por parte del Tribunal Supremo (STS 930/2016, de 2 de marzo de 2016, recurso de casación 1542/2011), que había considerado inicialmente que la naturaleza del IAE resulta ajena a la de las tasas, cánones y derechos regulados en la Directiva autorización.

La cuestión alcanzó la vía jurisdiccional, siendo el primer pleito resuelto por la Audiencia Nacional el correspondiente al IAE del ejercicio 2013. En su Sentencia de 22 de junio de 2020, recurso contencioso-administrativo n.º 565/2016, la Audiencia Nacional zanjaba la discusión entendiéndolo que al ser el IAE un impuesto, y no una tasa en la que subyace la idea de contraprestación, no cabría (siguiendo el propio criterio manifestado por el Tribunal Supremo en 2016) su inclusión en el ámbito de la Directiva autorización, de modo que los requisitos y condiciones contemplados en esta norma no le son aplicables a este impuesto.

Preparado el correspondiente recurso de casación por parte la operadora recurrente, el Tribunal Supremo emitió Auto de fecha 30 de junio de 2021, en el que se admitía el recurso de casación 7503/2020 fijando la siguiente cuestión con interés casacional objetivo:

«Determinar si el Derecho de la Unión Europea y, en particular, 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), interpretada a la luz de la jurisprudencia del TJUE, se opone a la exigencia del Impuesto sobre Actividades Económicas a los operadores de telefonía móvil, en las concretas condiciones establecidas por la legislación española.»

Determinar 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.»

Debemos resaltar que el Tribunal Supremo hacía referencia en su Auto al previo pronunciamiento de 2 de marzo de 2016, a pesar de lo cual justificaba la admisión del recurso de casación bajo la consideración de que resultaba conveniente revisar su criterio a la luz de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2020, asunto C-443/19, Vodafone-España, cuyos parámetros inter-

pretativos ya habían permitido al Tribunal Supremo concluir que el ITP exigido en las concesiones de espectro tiene (con independencia de su configuración nacional como «impuesto») las características de un canon establecido como contrapartida del derecho de uso del espectro radioeléctrico, encuadrable, por tanto, en el ámbito de la Directiva autorización.

2. RESOLUCIÓN JURÍDICA

La STS 996/2022, de 14 de julio de 2022 (ES:TS:2022:3080), resuelve el recurso de casación 7503/2020 en sentido estimatorio de las pretensiones del operador recurrente y fija como doctrina (FJ 5, con traslación al fallo de la sentencia) 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»*.

Basta con atender a esta parte dispositiva de la sentencia para reparar en que la clave de la discusión se centraba en la inclusión del gravamen nacional (IAE) en el ámbito de la Directiva autorización. En efecto, de ser encuadrable en esta Directiva el IAE requeriría cumplir las condiciones y requisitos establecidos en la misma (particularmente en sus arts. 12 y 13), entre las que se encuentra el necesario carácter objetivo, proporcional y transparente del gravamen, así como su vocación de garantizar el uso óptimo de los recursos.

Pues bien, la posición de la AEAT y de la AN había pasado por considerar que únicamente podrían enmarcarse en la Directiva autorización las *tasas* administrativas que un Estado miembro pretendiese imponer por el acceso a la actividad de telecomunicaciones o por el derecho de uso de radiofrecuencias. De este modo, los gravámenes incluidos en el ámbito de la Directiva (y, por tanto, afectados por sus limitaciones) serían únicamente aquellos que respondiesen a la idea de contraprestación propia del concepto patrio de *tasa*, de suerte que las categorías tributarias que bajo la normativa española se calificquen como *impuestos* (ajenos a cualquier idea de contraprestación) quedarían al margen de la Directiva.

En este mismo sentido se había pronunciado la STS 930/2016, en la que el propio Tribunal Supremo había concluido que el IAE es un impuesto que grava el mero ejercicio de una actividad económica, *en tanto que las direc-*



Práctica Fiscal para Abogados 2023 da continuidad a esta obra que nació con el objetivo de compartir con los profesionales dedicados al Derecho Tributario los casos de mayor relevancia e interés para la práctica por parte de un conjunto de despachos colectivos. En esta ocasión, han sido 19 los despachos que han colaborado en la tarea de analizar y comentar los 31 casos seleccionados, que permiten al lector acercarse a sus principales claves interpretativas que los autores exponen con la riqueza y la calidad que les confiere su intervención o conocimiento cercano de los casos comentados.

La homogeneidad del formato de esta obra contrasta con la variedad de temas analizados tal y como se refleja en el índice temático:

- Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre el Patrimonio
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Ley General Tributaria y procedimiento tributario
- Otros Impuestos y tasas

Práctica Fiscal para Abogados supone una magnífica oportunidad de poder estar al tanto de las más recientes sentencias y resoluciones, así como de la doctrina administrativa sobre los temas que han resultado de mayor interés durante 2022.

Su enfoque práctico basado en el análisis de los casos presentados, le convierte en un material de estudio de gran utilidad no sólo para los abogados especializados en Derecho Tributario, sino que resulta una obra accesible para otros profesionales del Derecho.

