

Consell Tributari

Expedient: 383/3

El Consell Tributari, reunit en sessió de 3 de novembre de 2004, coneixent del recurs presentat per E.E., SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- El 6 de febrer de 2003, E.E., SA, dedueix recurs contra la resolució de l'inspector en cap de la Inspecció d'Hisenda Municipal de data 19 de desembre de 2002, per la qual es confirmava la proposta de liquidació continguda en l'acta de disconformitat núm. .../2002, relativa al deute tributari derivada del preu públic establert per l'Ordenança fiscal núm. 5.2 de 1998, reguladora dels preus públics per l'aprofitament del vol, el sòl i el subsòl de les vies públiques i de la taxa determinada per les Ordenances fiscals núm. 3.12 dels anys 1999, 2000 i 2001, reguladores de l'aprofitament del vol, el sòl i el subsòl de les vies públiques. En l'esmentat recurs no només s'interessa l'anul·lació del referit acte, sinó també la de les liquidacions consegüents.

2.- La recurrent sosté les seves pretensions d'anul·lació dels referits actes en les al·legacions que, en síntesi, són les següents: (A) Inexigibilitat de la taxa (i de l'antecedent preu públic) per no realitzar el fet imposable consistent en la utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local, atesa la seva condició d'empresa "comercialitzadora" en el sentit de l'art. 9.1.g) de la Llei 54/1997, de 27 de novembre, de regulació del sector elèctric (BOE 28 de novembre de 1997). (B) Aplicació incorrecta, a efectes de càlcul de la taxa (i de l'antecedent preu públic), del sistema percentual establert en l'art. 24.1.III de la Llei d'hisendes locals (i en l'anterior art. 45.2.II de la mateixa per al preu públic), per no tractar-se de "serveis de subministraments que afectin a la generalitat o a una part important del veïnat". (C) A efectes dialèctics -ja que la consideració només tindria sentit si es reconegués la subjecció al tribut que es pretén negar en la primera al·legació, i si s'admetés la determinació de la seva quantia mitjançant el sistema percentual, l'aplicació del qual també s'impugna en la segona al·legació-, necessitat de reduir la base sobre la qual

s'aplica el percentatge de l'1.5%, amb els peatges que la recurrent ha de satisfer a l'empresa "distribuïdora" per l'ús de les xarxes, per a evitar la duplicitat impositiva, ja que "tals peatges són inclosos com ingressos per la societat distribuïdora en els llistats que [...] ha d'enviar mensualment als ajuntaments", i "com que l'empresa distribuïdora ha tributat per aquest concepte [...] en els exercicis" corresponents, afegint que aquesta reducció està expressament establerta en la nova redacció que ha donat la Llei 51/2002, de 27 de desembre, de reforma de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals (BOE 28 de desembre de 2002), a l'art. 24.1 de la Llei d'hisendes locals. (D) Inexistència de retard en el pagament de les quotes, que faria improcedent la meritació dels interessos de demora liquidats.

3.- La Divisió de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs en la seva totalitat.

### **FONAMENTS DE DRET**

Primer.- La primera al·legació de la recurrent està dirigida a sostenir que aquesta no realitza el fet imposable (ni se li ha d'exigir cap contraprestació pecuniària, en virtut de la originària redacció de l'art. 41 de la Llei d'hisendes locals, "la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local" requeria la satisfacció d'un preu públic). Convé atendre, en primer lloc, les raons en què es fonamenta, ja que, si és cert que la interessada no realitza el fet imposable, cosa que ja avancem que no ho és, no tindria sentit seguir l'examen de les al·legacions restants.

L'al·legació assenyalada planteja la necessitat d'aclarir si pel simple fet de no ser titulars de la xarxa que materialment ocupa el domini públic, les empreses explotadores de serveis públics, que necessàriament han d'utilitzar-les per a la prestació d'aquests, deixen de realitzar el fet imposable al qual es refereix la taxa (o d'estar obligades a satisfer el preu públic, si escau).

La recurrent argumenta que això és així, mitjançant una interpretació *ad pedem litterae* de l'expressió que utilitza l'art. 21 de la Llei d'hisendes locals per a definir el fet imposable (idèntica d'altra banda a la continguda en l'art. originari 41 d'aquesta mateixa, quan el que s'exigia era un preu públic), sense donar ni la més mínima rellevància a la imprescindible necessitat d'accedir a les xarxes, siguin de qui siguin, per a prestar el servei que porta a cap.

A partir d'aquí recorda que en la seva condició d'empresa "comercialitzadora" en el sentit de l'art. 9.1.h) de la Llei 54/1997, de 27 de novembre, de regulació del sector elèctric (BOE 28 de novembre de 1997), la seva funció, consistent en "la venda d'energia elèctrica als consumidors que tinguin la condició de qualificats o a altres subjectes del sistema", la porta a cap accedint a les xarxes de transport o distribució, que són propietat de les societats mercantils anomenades per la llei referida "distribuïdores", ja que aquestes, juntament a la funció de "distribuir energia elèctrica [...] a aquells consumidors finals que adquireixin l'energia elèctrica a tarifa o a altres distribuïdors que també adquireixin l'energia elèctrica a tarifa", tenen també la de "construir, mantenir i operar les instal·lacions de distribució destinades a situar l'energia en els punts de consum", conforme estableix l'art. 9.1. g) de la Llei 54/1997, de 27 de novembre. Per tot això, i sobretot per no ser la propietària de les xarxes, conclou que no realitza el fet imposable.

La recurrent pretén enfortir aquesta conclusió mitjançant la glossa d'una certa línia jurisprudencial del Tribunal Suprem, que segueixen el Tribunal Superior de Justícia de Madrid i algunes resolucions dels Jutjats del Contenciós escollides amb aquesta intenció.

Ara bé, abans de procedir a l'examen d'aquest argument convé assenyalar que la nova redacció de l'art. 24 de la Llei d'hisendes locals, efectuada per la Llei 51/2002, de reforma de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals (BOE 28 de desembre de 2002), ha conclòs definitivament aquesta qüestió en un sentit directament oposat a l'opinió de la recurrent. Sense que hagi estat alterada la definició del fet imposable de l'art. 20 de la Llei d'hisendes locals, en el moment d'establir la quantia que han de satisfer les empreses explotadores de serveis de subministraments per la "utilització privativa o aprofitaments especials constituïts en el sòl, subsòl i vol de les vies públiques", ara s'hi afegeix: "[a] aquests efectes, s'inclouran entre les empreses explotadores dels dits serveis les empreses distribuïdores i comercialitzadores d'aquests mateixos".

Aquest Consell Tributari entén que és d'aquesta manera com també s'havia d'interpretar aquesta disciplina abans de la reforma indicada; ja que (1) la línia jurisprudencial indicada no és concloent en absolut, com veurem, i (2) la circumstància imprescindible d'haver d'accedir en tot cas a les xarxes per a la prestació del servei no es pot ignorar en la interpretació del fet imposable, com també demostrarem. Cal observar, a més, com la irrellevància de la propietat de les xarxes als efectes d'aquesta taxa ja es destacava en les Ordenances fiscals números 3.12 relatives a l'aprofitament

del vol, el sòl i el subsòl des de 1999, en establir-se en l'art. 3.1 de totes aquestes que "són subjectes passius de la taxa regulada per aquesta ordenança, les empreses explotadores dels serveis de proveïment d'aigua, de subministrament de gas, electricitat, telecomunicacions i altres anàlegs que disposin o utilitzin xarxes o instal·lacions que transcorrin pel domini públic local o que hi estiguin instal·lades, amb independència de la titularitat de les xarxes o instal·lacions".

1) La línia jurisprudencial que la recurrent assenyala per tal d'enfortir la seva al·legació no és concloent, afirmem, perquè, si bé d'aquesta es poden extreure fragments textuais que abstractament la recolzarien, els supòsits de fet que contempnen són estructuralment diferents del present. I és, precisament, aquesta estructura diferent dels supòsits fàctics el que explica que les afirmacions que s'acoten resultin adequades per a aquells supòsits, però no ho siguin, en canvi, per a l'actual.

Sense perjudici que aquesta jurisprudència no pugui ser considerada abundant, tenint en compte que de les quatre sentències del Tribunal Suprem citades per la recurrent -les de 8 de juliol de 1992, 9 d'abril i 28 de maig de 1997 (ponent Ricardo Enríquez Sancho en totes), i 18 d'abril de 1998 (ponent José Mateo Díaz)- les tres primeres tracten sempre d'identíc contenciós entre ENHER i el municipi de Curtis, encara que referit a cada un a liquidacions de la taxa relatives a exercicis diferents, en totes aquestes l'assumpte residia en si es podia considerar subjecte passiu del tribut al consumidor, beneficiari del subministrament, quan aquest consumidor era el propietari de la línia mitjançant la qual l'empresa subministradora proveïa d'energia elèctrica, i qui a més d'haver-la construït s'ocupava del seu manteniment (circumstància demostrada plenament en els tres primers casos, però no en l'últim), o contràriament el subjecte passiu era l'empresa prestadora del subministrament.

Les circumstàncies tan singulars d'aquests supòsits, com destacà el Tribunal Suprem en totes les sentències referides, expliquen perquè es podia concloure reconeixent la condició del subjecte passiu al consumidor, ja que el concert entre els eventuais subjectes passius i l'Ajuntament concernit com a mètode de determinació de la base imposable -que en l'època a què es refereixen els casos assenyalats, a diferència del que avui ocorre, era un mètode admissible-, podia no aplicar-se "quan es tractés de línies de propietat dels mateixos destinataris del subministrament, la naturalesa excepcional dels quals permet una perfecta determinació del terreny públic ocupat i una conseqüent valoració de l'aprofitament obtingut pel seu ús".

La diferència estructural a la qual al·ludíem salta a la vista. Aquesta jurisprudència, que vincula el subjecte passiu i el fet imposable amb la propietat de la

xarxa, és admissible únicament si la qüestió enfrontés, si ens podem expressar d'aquesta manera, la banda de l'oferta amb la banda de la demanda, però no com succeeix en el present recurs, on la qüestió està completament circumscrita en la primera banda. I és que aquí no es dona la circumstància que la xarxa pertanyi als consumidors qualificats, sinó una radicalment diferent que és fruit de la naturalesa del servei i de la manera com la Llei 54/1997, de 27 de novembre, ha configurat el sistema elèctric: les empreses explotadores del servei de subministrament elèctric (distribuïdores i comercialitzadores) -és a dir, la banda de l'oferta- només el poden portar a cap accedint a una xarxa preexistent, i la qüestió resideix en saber si té algun sentit afirmar que el fet imposable només el realitzen aquelles empreses distribuïdores que accedeixen a la xarxa, en virtut del dret de propietat que sobre aquesta ostenten, i no les comercialitzadores, que accedeixen a la xarxa en virtut del dret d'accés que en tot cas han de respectar els que en són els propietaris, conforme estableix l'art. 42 de la llei citada. En altres termes, aquí no hi ha un problema entre prestadors del servei i consumidors, sinó entre els diferents subministradors, i com que això és així, la recurrent no pot emparar la seva al·legació en la doctrina jurisprudencial assenyalada.

S'ha de destacar, a més, com aquesta diferència estructural es recull també en la mateixa Llei 54/1997, de 27 de novembre, per a donar-li el tractament jurídic diferenciat que mereix. I així, l'art. 43 exclou del sistema general les anomenades línies directes, és a dir, les construïdes pels productors i consumidors qualificats i propietat d'aquests. A aquestes línies directes, i aquí hi ha el fet rellevant, no tenen accés tercers, llevat que el seu propietari (els titulars de l'autorització administrativa corresponent) venguin, cedeixin o aportin a una empresa transportista o distribuïdora la xarxa i, per tant, quedi integrada en el sistema general (art. 43.4.II de la Llei 54/1997, de 27 de novembre).

És cert que, com indica la recurrent, el Tribunal Superior de Justícia de Madrid en la seva sentència de 8 d'abril de 2002 (ponent Juan Ignacio González Escribano) no s'ha separat del camí marcat per les sentències del Tribunal Suprem abans citades i, per tant, adverteix aquest Consell Tributari, no ha apreciat la diferència estructural que hem exposat. Però també és cert que el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya ja en dues ocasions, en sentències de 26 de setembre de 2001 i 8 de gener de 2003 (ponent M<sup>a</sup> Mercedes Castillo Solsona en ambdues), ha situat en l'accés, i no en la propietat, la dada rellevant de la configuració de la taxa, i per això ha pogut concloure en ambdós casos que "el referit fet imposable està constituït no tant per la utilització privativa del domini públic com pel seu aprofitament especial, aprofitament que,

indubtablement, es pot portar a cap encara que no sigui [la recurrent] titular de la xarxa." (l'entitat recurrent en les dues referides sentències fou la mateixa societat interessada en el present recurs; en la primera havia impugnat l'ordenança fiscal corresponent de l'Ajuntament de Puig-reig, i en la segona l'ordenança fiscal de l'Ajuntament de Barcelona).

2) Hem dit que l'accés necessari a les xarxes és una característica essencial d'aquest gènere de serveis de subministrament que no es pot ignorar en la interpretació del fet imposable, com pretén la recurrent. Sense xarxa el servei és inimaginable i cal esforçar-se massa per a comprendre-ho. La xarxa, que és una estructura material, ocupa necessàriament part del domini públic. Circumscriure la interpretació de l'art. 20.1 de la Llei d'hisendes locals, quan assenyala que les entitats locals podran establir taxes "per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local", a aquesta ocupació material és desconèixer la necessitat d'integrar-la amb els restants preceptes que disciplinen la taxa deguda pels qui efectuen serveis de subministrament que només es poden prestar mitjançant la xarxa. Sense xarxa, diem, el servei és inimaginable. Amb xarxa, però sense subministrament, la ocupació del domini públic és un pur despropòsit.

Per això no és casual que, tenint en compte aquest gènere de serveis, en paral·lel a la variada tipologia de fets que són susceptibles de ser gravats amb taxes, l'art. 23.1.a) de la Llei d'hisendes locals, en referir-se als subjectes passius del tipus que ens ocupa, subratlli que ho són els que "gaudeixin, utilitzin o aprofitin el domini públic local en benefici particular", cosa que al·ludeix inequívocament a tots aquells que accedeixen a la xarxa per a prestar el servei. La xarxa apareix així com el simple instrument, encara que imprescindible, per a l'aprofitament del domini públic que beneficia als subministradors (distribuïdors o comercialitzadors). I per aquest motiu l'art. 24.1.III de la Llei d'hisendes locals, amb el qual també ha de resultar coherent la interpretació que es doni a l'expressió que defineix el fet imposable, assenyala que la quantia de la taxa ja no es determina, com en altra època, de manera singular i per a alguns casos especials, tenint en compte la superfície ocupada per la xarxa, sinó mitjançant un percentatge dels ingressos bruts procedents de la facturació que obtinguin les empreses explotadores de serveis de subministrament.

És clar que aquestes consideracions no era necessari plantejar-les quan la propietat i accés coincidien en un mateix subjecte. La propietat ocultava la realitat de l'accés. Però quan, en virtut de la Llei 54/1997, de 27 de novembre, es reestructura el servei elèctric i es distingeix entre empreses comercialitzadores i distribuïdores, es descobreix que la literalitat dels arts. 20.1, 23.1. a) i 24.1.III de la Llei d'hisendes locals,

conjuntament, només és comprensible si la configuració de la taxa gravita sobre l'accés i no sobre la propietat. Les distribuïdores són subjectes passius de la taxa, no perquè siguin titulars de les xarxes, sinó perquè accedeixen a aquestes, i així, mitjançant la prestació del servei de subministrament, aprofiten l'ocupació del domini públic local. Les distribuïdores accedeixen perquè són titulars de les xarxes, però les comercialitzadores també hi accedeixen, i per tant també aprofiten aquesta ocupació, encara que ho facin per un títol diferent.

I és que si això no fos així, no només no tindrien sentit els citats articles de la Llei d'hisendes locals, sinó que els efectes d'una llei sectorial, com la Llei 54/1997, de 27 de novembre, en fixar simplement una nova organització empresarial dels prestadors del servei de subministrament d'energia elèctrica, hauria causat, fora de tota lògica, un canvi imprevisible en el sistema tributari local. Per aquest motiu, com ja hem dit, la reforma de la Llei d'hisendes locals, efectuada per la Llei 51/2002, ha d'impugnar qualsevol desviació interpretativa que conduís a configurar la taxa respecte a la propietat de la xarxa, en aclarir que, com abans ja hem dit, les empreses explotadores a les quals la llei es refereix són tant les distribuïdores com les comercialitzadores (així la nova redacció de l'art. 24.1.c II LHL).

En resum, i amb un abast més general, en els termes en què ja es pronuncià aquest Consell Tributari en el seu informe sobre la tributació de la Companyia Telefònica i altres operadors de comunicacions, de 20 de desembre de 2000 (expedient 370/00), en tots aquests casos "l'aprofitament especial es produeix a parer nostre amb independència que l'empresa subministradora sigui o no propietària de la xarxa a través de la qual es realitza el subministrament [...]. En primer lloc, perquè exigir la propietat de la xarxa significa afegir un requisit no previst en la llei, cosa que vulnera el principi de legalitat tributària; i en segon lloc, encara que no menys important, perquè l'aprofitament especial que es grava no és una ocupació qualsevol de sòl públic, sinó el que té lloc per prestació d'un servei de subministrament a través del sòl públic, i és inseparable de l'existència del dit subministrament. Així ho confirma el fet que la base de quantificació del dit aprofitament sigui la facturació de l'empresa subministradora, facturació que constitueix la mesura de la utilitat derivada de l'aprofitament especial i que al·ludeix directament a la intensitat de l'ús".

Segon.- És procedent ara examinar la segona al·legació de la recurrent, atès que s'ha considerat que no es pot atendre la primera en els termes que acabem d'indicar. Aquesta segona al·legació remet a una part de la quantificació de la taxa per "la



utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local", el tractament del qual és, des de fa algun temps, objecte de discussió.

Es tracta de saber si, atès que l'art. 24.1.III de la Llei d'hisendes locals estableix que el sistema percentual del 1.5% sobre els ingressos bruts procedents de facturació és l'aplicable per a determinar la quantia de la taxa quan aquesta es refereix a la que han de satisfer "empreses explotadores de serveis de subministraments que afectin a la generalitat o a una part important del veïnat", aleshores, si el subjecte passiu té raons per a sostenir que el subministrament que proveeix no afecta a "tots" els veïns (entesa aquesta expressió en el sentit de comprendre a tots els subjectes, inclosos les persones jurídiques radicades en el municipi), també té raons legítimes per a exigir que el còmput de la taxa es faci amb arranament al sistema establert en el paràgraf I de l'art. 24.1 de la Llei d'hisendes locals, és a dir, "prenent com a referència el valor que tindria en el mercat la utilitat derivada de la dita utilització o aprofitament, si els béns afectats no fossin de domini públic". La recurrent, en aquest cas, sosté això últim, perquè entén que en la seva condició d'empresa "comercialitzadora" segons l'art. 9.1.h) de la Llei 54/1997, de regulació del sector elèctric (BOE 28 de novembre de 1997), subministra només energia elèctrica a consumidors que tenen la "condició de qualificats".

Aquesta qüestió es planteja en els mateixos termes en què es plantejava quan la "utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic" exigia la satisfacció d'un preu públic, atès que l'art. 24 de la Llei d'hisendes locals procedeix de la modificació de l'original art. 45 d'aquesta mateixa, produïda per la Llei 25/1998, conseqüència de la STC 185/1995, de 14 de desembre. Cal advertir, a més, que aquesta qüestió sempre ha enfrontat als que raonaven sobre l'existència d'un llindar mínim quantitatiu a partir del qual ja no s'està davant "empresa explotadora de serveis de subministraments que afectin a la generalitat o a una part important del veïnat" i els que defensaven una interpretació no quantitativa d'aquesta expressió basada en la naturalesa i particularitats del servei al qual s'estava al·ludint.

Per a sostenir la inaplicació del sistema percentual de l'1.5%, la recurrent fa front a la resolució de la qüestió indicada en termes quantitatius, que és la manera com també la sol afrontar certa jurisprudència que ha tractat l'assumpte. La recurrent afirma en el seu escrit: "En el supòsit que ens ocupa [...] la venda d'energia elèctrica que realitza [la recurrent] en el terme municipal d'aquesta corporació no afecta a la generalitat o a una part important del veïnat [...] els subministraments efectuats per aquesta societat tenen per destinatari a diverses empreses amb la condició de clients qualificats, que no poden tenir en cap cas la consideració de generalitat o una part



importants del veïnat”. I afegeix “la ponderació d’aquests clients específics dins del veïnat s’ha de realitzar tenint en compte el seu número singular respecte del total dels veïns del municipi, sense que sigui encertat prendre en consideració el volum dels seus consums d’electricitat, ja que la norma no conté cap referència respecte això”.

La casuística que comporta aquesta forma d’argumentar, tancada en la quantitat de veïns que són veïnat i en la consideració o no de la rellevància dels consums, és extrem fins al punt que seguir per aquesta via faria absolutament immanejable el criteri percentual establert en l’art. 24.1.III de la Llei d’hisendes locals.

Però la jurisprudència també, en ocasions, s’ha vist obligada a raonar en termes anàlegs. No obstant això, com explicarem immediatament, ni aquesta jurisprudència és reiterada i constant, ni cal recórrer, en opinió d’aquest Consell Tributari, a criteris quantitius per a esbrinar el sentit del concepte jurídic indeterminat que constitueix l’afectació “a la generalitat o a una part important del veïnat”.

Comencem per la jurisprudència. La STS de 15 d’abril de 2000 (ponent José Mateo Díaz), l’única que cita la recurrent per a recolzar la seva tesi, és la prova evident del que estem assenyalant. És cert que aquesta sentència considera que no és aplicable el sistema percentual de còmput -en aquella ocasió del preu públic correspon a l’exercici de 1990 per la utilització privativa o aprofitament especial de sòl, subsòl i vol públics que efectuava l’Empresa Nacional Hidroelèctrica Ribagorzana (ENHER) en el municipi de Monzón per al subministrament d’energia elèctrica a un polígon industrial, a tres empreses situades fora d’aquest i a l’estació RENFE- per considerar que, un cop vista la quantitat d’usuaris, “el servei no afecta a tot el veïnat o a la major part d’aquest, sinó només a un sector molt concret” (FJ 3º). El mitjà que permet a l’Alt Tribunal distingir entre “sector molt concret” i “tot el veïnat o la major part d’aquest” arranxa de la definició de “veïnat” que proporciona el Diccionari de la Reial Acadèmia Espanyola de la Llengua (“conjunt de veïns d’una població o part d’aquesta”) per a deduir immediatament que l’afectació al subconjunt indicat no es pot entendre com afectació a “tot el terme municipal o a la major part d’aquest”, expressions aquestes que, com és fàcil observar, no tenen res a veure amb les categories utilitzades per la llei.

Ara bé, el que permet afirmar que la doctrina d’aquesta sentència no és conclouent, i encara menys que proporcioni la pauta d’actuació que s’ha de seguir, és que, si bé quasi exactament dos anys més tard el Tribunal Suprem, en la seva sentència de 24 d’abril de 2002 (ponent Jaime Rouanet Moscardó), en un recurs de cassació l’origen del qual era un contenciós entre les mateixes parts i referit al servei que afectava al mateix subconjunt de veïns, encara que relatiu a la liquidació del preu públic

de l'exercici de 1991, torna a reiterar el mateix argument, a penes transcorreguts tres mesos des d'aquesta data, en la seva sentència de 27 de juliol de 2002 (ponent José Mateo Díaz) l'Alt Tribunal sosté que el preu públic, ara el de l'exercici de 1993, que ha de satisfer la mateixa empresa en el mateix municipi per "la utilització privativa o l'aprofitament especial" que comporta la prestació del servei al mateix subconjunt de veïns s'ha de quantificar mitjançant el sistema percentual del 1.5%. I el mateix segueix sostenint el Tribunal Suprem en la seva sentència de 30 de novembre d'aquest mateix any (ponent Pascual Sala Sánchez) per al còmput del preu públic de l'exercici de 1992, que ha de satisfer la mateixa empresa en el mateix municipi i en relació al mateix subconjunt de veïns.

El canvi de criteri del Tribunal Suprem en aquesta matèria, malgrat que, sense majors conseqüències per a l'argumentació central, es pretengui situar en la manera en què les parts havien plantejat els elements probatoris en cada cas, segueix rastre deixat per una notable sentència de 31 de desembre de 1979 (ponent Diego Espín Cánovas). A partir de l'art. 448.1 de la Llei de règim local de 1955, vigent aleshores, que plantejava una qüestió interpretativa del tot anàloga, ja que l'única diferència amb la taxa actual era que el tipus aplicable podia oscil·lar entre l'1.5% dels ingressos bruts i el 3% dels ingressos nets, la sentència indicada sostenia que "la divergència sorgida en la interpretació de la norma [...] s'ha de resoldre [...] segons el sentit de les seves paraules en relació amb el context atenent fonamentalment al seu esperit i finalitat", de manera que la "referència a una dada bàsica com l'existència d'un aprofitament especial sobre el sòl, subsòl o vol de la via pública a favor d'empreses o explotadors de serveis públics" s'ha de comprendre efectuada a serveis que "afecten ordinàriament a la generalitat o major part del veïnat, element subjectiu destinatari del servei que és esmentat en la norma com un punt més de la connexió amb la idea fonamental que la presideix, que és la de tractar-se de serveis públics que per la seva pròpia naturalesa afecten a aquesta generalitat o part important d'un veïnat, però sense que es pugui veure en la norma l'exigència que en concret afecta a aquesta generalitat, ja que l'explotació d'un servei públic per si mateix ja afecta a la generalitat tan bon punt és possible beneficiar-se mitjançant la seva utilització per qualsevol que resideixi en el municipi, essent per tant requisit fonamental que l'explotador del servei pugui beneficiar pel fet de ser un servei públic a gran part del veïnat, sense la indagació particular en cada cas del número relatiu d'usuaris".

El mèrit d'aquesta sentència, com és fàcil apreciar, radica en promoure una interpretació teleològica de la norma, que, per una banda, evita la casuística de les

apreciacions quantitatives (“sense la indagació particular en cada cas del número relatiu d’usuaris”, es diu, cosa que és a més altament significatiu en el cas considerat ja que es tractava del subministrament elèctric a un sol consumidor), i per altre, posa de manifest la necessitat de considerar la potencialitat característica d’aquests particulars serveis públics.

Aquesta línia argumental, que aquest Consell Tributari entén que és l’acceptable, fou desenvolupada per la sentència del Tribunal Suprem 13 d’octubre de 2001 (ponent Alfonso Gota Losada), la qual constitueix, a parer nostre, el punt de suport més sòlid del canvi d’orientació abans indicat.

En aquesta sentència, a la necessitat d’interpretar l’expressió “empreses explotadores de serveis de subministrament que afectin a la generalitat o a una part important del veïnat” en el seu context i propòsit adequats, en els mateixos termes, reproduint-los, de la citada sentència de 31 de desembre de 1979, s’hi afegia un argument fonamental: la ràtio del precepte posada de manifest amb l’anàlisi dels seus antecedents històrics.

Mitjançant un detallat estudi de l’origen de l’art. 24.1.III de la Llei d’hisendes locals, es mostra com el legislador decidí tornar a la fórmula de l’art. 448 de la Llei de règim local de 1955, després d’haver experimentat amb la possibilitat primer, en el 1976, que a efectes de determinar la quantia de la taxa els ajuntaments formalitzessin concerts amb les empreses explotadores dels serveis públics afectades, prenent com a referència el valor mitjà de l’aprofitament efectuat del sòl, subsòl i vol públics, i haver intentat més tard, en el 1977, limitar-se a habilitar als ajuntaments per tal que, davant les indubtables dificultats de càlcul, fixessin provisionalment en l’1.5% dels ingressos bruts el valor mig d’aquest aprofitament. Però tornar a la fórmula anterior no s’efectuà sense reconèixer l’experiència acumulada, de manera que, perquè no hi hagués cap dubte, s’hi afegí alguna cosa que aquella no contenia: un sistema percentual fix, xifrat en l’1.5% dels ingressos bruts procedents de facturació, que a partir de 1988 s’havia d’aplicar “en tot cas i sense cap excepció” sobre els “ingressos bruts procedents de la facturació”. Amb aquest sistema, en els termes de la sentència referida, s’“allibera als ajuntaments a portar a cap la identificació, i determinació de tots i cada un dels aprofitaments, i, per suposat, de la seva valoració, ja que per ministeri de la llei tots els aprofitaments del sòl, subsòl i vol per al subministrament d’energia elèctrica que realment es donin en el terme municipal, es valoren en l’1,50% dels ingressos bruts procedents de la facturació que la companyia elèctrica obtingui pels consums realitzats en cada terme municipal, per això no té base lògica i jurídica la pretensió de [la

recurrent] que es valorin concretament, pel seu valor de mercat, tots i cada un dels seus aprofitaments. La naturalesa jurídica del [precepte], és la pròpia d'una norma valorativa, que substitueix per imperi de la llei a l'estimació o valoració directa dels aprofitaments esmentats, fonamentada en un anàlisi de la correlació estadística entre el valor dels aprofitaments i la xifra d'ingressos bruts per facturació del consum d'electricitat. L'expressió «en tot cas i sense cap excepció» és exactament la declaració legal que no s'admet cap prova contrària, per a desvirtuar el valor dels aprofitaments, trobat mitjançant l'aplicació de l'1,50% als ingressos bruts per facturació, en cada terme municipal. (Aquesta doctrina jurisprudencial ja s'ha recollit en la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 17 de setembre de 2002 -ponent Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán).

A tot això només s'ha d'afegir que l'abandonament d'una interpretació quantitativa de l'expressió “empreses explotadores de serveis de subministraments que afectin a la generalitat o a una part important del veïnat”, també permet comprendre el sentit dels serveis públics involucrats. Prescindir d'aquella interpretació no converteix a l'expressió en redundant, com suposa la recurrent. La fórmula, que té quasi mig segle de vigència, potser resulta antiquada, però per poc que ens aturem veurem que hi és per a significar els serveis de subministrament la prestació dels quals només és possible si existeix una xarxa amb una capacitat de connexió i accés il·limitats i que, per aquesta característica estructural, no té sentit considerar-los pel nombre de subjectes que poden accedir a aquesta en un moment determinat. En aquest sentit, s'ha de ressaltar la precisió i encert de la Divisió de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda quan afirma que “és la naturalesa i les especials característiques del servei de subministrament elèctric, la que exigeix l'existència d'unes xarxes que ocupen de manera extensiva el domini públic local, i no el nombre d'usuaris o quota real de mercat, el que determina que el legislador hagi volgut utilitzar el percentatge de l'1,5% de la facturació bruta de la subministradora per a calcular l'import de la taxa que s'ha de pagar”. Cal advertir a més la vocació de les “comercialitzadores”, legalment reconeguda, d'expandir el conjunt dels seus consumidors qualificats, i el subsegüent transvasament de clients entre aquestes empreses i les “distribuïdores”.

En resum, cap empresa “comercialitzadora” en virtut del fet que la Llei 54/1997, de 27 de novembre, li assigni la funció de “la venda d'energia als consumidors que tinguin la condició de qualificats”, pot pretendre, a l'empara d'una interpretació de naturalesa quantitativa de l'art. 24.1.III de la LHL (o de l'antecedent art. 45 de la mateixa), que la quantia de la taxa per a satisfer per “la utilització privativa o

l'aprofitament especial del domini públic local" no es calculi mitjançant el sistema percentual establert en el dit precepte.

Això, a més, ho corrobora la nova redacció de l'article 24.1 de la Llei d'hisendes locals, efectuada per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, de la qual es dedueix, sense marge de dubte, que el sistema percentual de l'1.5% s'aplica als referits serveis tant si qui els presta són empreses "distribuïdores" com si són empreses "comercialitzadores" (nou text del segon paràgraf de la lletra c de l'art. 24.1 LHL).

Tercer.- La recurrent al·lega en tercer lloc, amb caràcter subsidiari, que les liquidacions practicades s'han de reduir en la quantia que representa haver comprès en la base per al seu càlcul els peatges satisfets a l'empresa distribuïdora a fi d'accedir a la xarxa. Fonamenta aquesta al·legació en la doble imposició que, sense aquesta reducció, comporten les liquidacions practicades, i en allò establert en l'art. 24.1.c) VII de la Llei d'hisendes locals, segons la redacció donada per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, de reforma de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals (BOE 28 de desembre de 2002), on es disposa que "les empreses que utilitzin xarxes alienes per a efectuar els subministrament deduiran dels seus ingressos bruts de facturació les quantitats satisfetes a altres empreses en concepte d'accés o interconnexió a les seves xarxes", afegint que "les empreses de tals xarxes hauran de computar les quantitats percebudes per tal concepte entre els seus ingressos bruts de facturació".

Un cop vist el que s'ha conclòs en els fonaments anteriors, aquesta al·legació es revela com substantiva i primordial, atès que no només la recurrent és el subjecte passiu de la taxa (i de l'antecedent preu públic), sinó que a més la seva quantia s'ha de determinar mitjançant el sistema percentual assenyalat.

Essent així com apareix l'al·legació, aquest Consell Tributari considera que s'ha d'acceptar.

Amb aquesta al·legació s'apunta a un altre extrem de la quantificació de la taxa, el tractament del qual tampoc ha estat exempt de polèmica. Es tracta de saber si els ingressos bruts procedents de la facturació, que constitueixen, com hem anat recordant, la base sobre la qual aplicar el tipus de l'1,5%, es poden reduir en alguna mesura, ja que, en principi, sembla que ho impedeixi la rotunda expressió de l'art. 24.1.III LHL aplicable al cas present (mantinguda en la nova redacció donada per la Llei 51/2002, en l'art. 24.1.c) I LHL), conforme a la qual aquesta referència s'ha de considerar "en tot cas i sense excepció".

Des de fa temps les empreses subministradores d'energia elèctrica (ara ja tant les "comercialitzadores" com les "distribuïdores") han anat formulant aquest gènere de pretensions. El seu plantejament confronta, d'una banda, el caràcter tècnicament equívoc de l'expressió "ingressos bruts procedents de la facturació", sotmesa a la tensió interpretativa imposada pel desenvolupament de la legislació sectorial que regula els serveis de subministrament, i d'una altra, el caràcter instrumental que posseeix la dita expressió als efectes tributaris de determinar la quantia d'aquesta taxa.

En altres termes, per una banda es reclama la necessitat d'ajustar el sentit de l'expressió a la reorganització del sistema elèctric -tant la derivada de la vigent Llei 54/1997, de 27 de novembre, de regulació del sector elèctric (BOE 28 de novembre de 1997), com, en el seu cas, la produïda per la Llei 40/1994, de 30 de desembre, d'ordenació del sistema elèctric nacional (BOE 31 de desembre de 1994)- i a la disciplina jurídica comptable que l'acompanya, amb la finalitat de circumscriure la noció ingressos bruts procedents de la facturació només a determinades partides. D'altra banda, es recorda que la Llei de les hisendes locals ha pres els ingressos bruts procedents de la facturació com element objectiu en el procediment indiciari de fixar el valor de l'aprofitament especial del sòl, el vol i el subsòl públics locals, i que, per tant, no es pot realitzar un ajustament guiat amb el propòsit de fixar adequadament quina és la renda imputable a uns determinats subjectes passius, perquè la taxa que ens ocupa no està dirigida a aquesta finalitat tributària, sinó a gravar l'esmentat aprofitament especial que es produeix en benefici del sistema elèctric en el seu conjunt. I de la mateixa manera que no hi havia res a dir sobre l'encert del legislador en prendre aquest element objectiu per a mesurar el valor de l'aprofitament especial quan l'organització d'aquest sistema permetia que en la facturació de les empreses subministradores quedessin implícits, sense majors precisions, tots els costos incorreguts en l'obtenció dels ingressos, tampoc no hi ha ara, sense una explícita intervenció del legislador respecte d'això, cap raó per a minorar la dita base de referència.

Ara bé, en el si d'aquesta discussió convé distingir dos tipus de pretensions:

- a) Aquelles que aspiren directament a deduir de la base de l'aplicació de l'1,5% les quantitats ingressades per les subministradores, però no dirigides a cobrir els costos propis de la seva específica activitat sinó els costos en què concorre el sistema en el seu conjunt; i b) aquelles pretensions de reducció, com la present, dirigides a evitar exclusivament que es produeixi una infundada duplicitat impositiva. Aquestes últimes han de ser acollides, mentre que les primeres no ho poden ser en la mesura en què, com

veurem, no tenen suport legal suficient i són contràries a una consolidada doctrina jurisprudencial.

Per a il·lustrar el significat del primer tipus de pretensions basta fixar-se només en aquelles que han estat objecte de consideració pel Tribunal Suprem. En els casos referits a exercicis anteriors a la vigència de la Llei 40/1994, l'Alt Tribunal, en dues ocasions -sentències de 8 d'abril de 1991 (ponent Ricardo Enríquez Sancho) i de 18 de setembre de 1996 (ponent Ramón Rodríguez Arias)- refusà la pretensió de l'empresa subministradora de deduir dels ingressos bruts, als efectes que aquí interessen, les quantitats percebudes pels conceptes "drets de connexió de servei i de reconexió, verificació i recuperació de fusibles i cooperació econòmica de l'interessat". En la sentència de 13 d'abril de 1998 (ponent Alfonso Gota Losada) el Tribunal Suprem tornà a refusar una pretensió anàloga, ampliada en aquesta ocasió a les quantitats ingressades per l'empresa subministradora, però destinades a satisfer, conforme es derivava de la Llei 49/1984, de 26 de desembre, d'explotació unificada del sistema elèctric nacional (BOE 29 desembre 1984), els pagaments als organismes estatals següents: Oficina de Compensación de Energía Eléctrica (OFICO), Unión Eléctrica, SA (UNESA) i Red Eléctrica de España, SA (REDESA). A penes dos mesos abans, en la sentència de 23 de gener de 1998 (ponent Alfonso Gota Losada), dictada en recurs de cassació en interès de llei, ja havia declarat com a doctrina legal que: "las partidas incloses en la facturació de les empreses elèctriques pels conceptes de: programa d'investigació i desenvolupament tecnològic electrotècnic (0,30%); per a l'estoc bàsic d'urani (0,20%); per a la segona part del combustible nuclear (1,10%); per a atendre les obligacions econòmiques corresponents a centrals nuclears (3,54%); i per despeses d'OFICO (0,45%) no són deduïbles de la xifra d'«ingressos bruts procedents de la facturació» sobre la qual s'aplica l'1,50% que determina el preu públic per utilització del sòl, subsòl i vol de les vies públiques municipals". Recentment, en la sentència de 4 de juliol de 2003 (ponent Ramón Rodríguez Arribas) el Tribunal Suprem ha tornat a reiterar, com veurem més endavant, aquesta doctrina legal ja fixada, refusant, i això és el significatiu, la pretensió de l'empresa subministradora de reduir els assenyalats ingressos amb les partides que l'art. 5.2 del Reial decret 2017/1998, de 26 de desembre, que organitza i regula el procediment de liquidació dels costos de transport, distribució i comercialització a tarifa, dels costos permanents dels sistema i dels costos de diversificació i seguretat d'abastament (BOE 27 de desembre de 1997), conceptua com "quotes amb destins específics", les quals comprenen: a) els costos per desenvolupament d'activitats de subministraments d'energia elèctrica en territoris



insulars i extrapeninsulars; b) els drets de compensació per la moratòria nuclear; c) les quantitats destinades a la finançament del segon cicle del combustible nuclear; d) els costos de l'estoc estratègic del combustible nuclear; e) els costos reconeguts a l'operador del sistema; f) els costos reconeguts a l'operador del mercat; g) els costos del funcionament de la Comissió Nacional del Sistema Elèctric; i h) els costos per a compensar les adquisicions d'energia elèctrica de determinades instal·lacions.

Totes aquestes partides, que al llarg dels anys les empreses subministradores han tractat de deduir dels ingressos bruts procedents de la facturació a fi de minorar la base sobre la qual aplicar el tipus de l'1.5%, constitueixen sense cap mena de dubte costos imprescindibles per al funcionament del sistema elèctric en el seu conjunt. Sense aquests és impossible la prestació de servei i, per tant, és plenament consistent que el Tribunal Suprem refà qualsevol pretensió de deduir-los de la base de referència utilitzada per a quantificar l'aprofitament especial que s'efectua del domini públic local. L'expressió apuntada: "en tot cas i sense excepció", resulta reveladora de la voluntat del legislador en aquest sentit.

Ara bé, convé advertir que el fonament de les pretensions de les empreses subministradores ("comercialitzadores" i "distribuïdores" ara), lentament s'ha anat basant en l'argument, d'arrel tècnica comptable, segons el qual els ingressos obtinguts dels consumidors per aquests conceptes eren ingressos que aquestes percebien "per compte de tercers", i que per tant no podien, en aquest sentit estricte, formar part dels ingressos bruts procedents de la facturació. Aquest argument, a més, podria trobar suport positiu en la normativa, general i sectorial, que disciplina la comptabilitat en el nostre ordenament.

En efecte, un cop vista l'expressió "ingressos bruts procedents de la facturació" no està definida en l'ordenament tributari, s'hauria de recórrer, com imposa l'art. 23.2 de la Llei general tributària, al "sentit jurídic, tècnic o usual, segons procedeixi" que li correspon.

Durant el període anterior a la vigència de la important reforma del dret comptable espanyol efectuada per la Llei 19/1989, de 25 de juliol, de reforma parcial i adaptació de la legislació mercantil a les directives de CEE en matèria de societats (BOE 27 de desembre de 1989), era possible sostenir, com féu en varies ocasions el Tribunal Suprem (vegeu les sentències citades de 8 d'abril de 1991 i de 18 de setembre de 1996), que el sentit d'aquesta expressió "com comprensiu de tots els ingressos d'una persona" era "tan elemental en el sentit econòmic, que no necessitava una expressa definició legal que el determinés".

No obstant això, després de la reforma indicada el significat de l'expressió "ingressos bruts procedents de la facturació" no es podia seguir comprenent d'aquesta manera elemental. I així ho reconegué el mateix Tribunal Suprem en la també citada sentència de 23 de gener de 1998 que establí la doctrina legal abans assenyalada. En aquesta sentència, en la que l'Alt Tribunal hagué d'afrontar un cas comprès en el període de vigència de la Llei 40/1994 –i, per tant, anterior a la Llei 54/1997–, procedí a la interpretació de l'expressió "ingressos bruts procedents de la facturació", recurrent directament al "nou Dret comptable espanyol" en compliment del mandat de l'art. 23.2 de la Llei general tributària.

Aquest procedir del Tribunal Suprem es determinava a més per una circumstància que aquí no es pot passar per alt. En la disciplina jurídica del sector elèctric espanyol no existia, ni existeix, fora de l'àmbit estrictament comptable una norma que assenyalat de manera explícita quines partides s'han de comprendre, i quines no, en "els interessos bruts procedents de la facturació, com succeeix, en canvi, en el sector de les telecomunicacions, on ja des del RD 1.334/1988, de 4 de novembre, s'establí la base sobre la qual aplicar el 1.9% als efectes de la compensació deguda per Telefònica d'Espanya, SA als municipis.

Tenint present aquesta circumstància i havent de recórrer per tant a la nova disciplina comptable, el Tribunal Suprem en la sentència esmentada advertí que el concepte comptable més pròxim a "els ingressos bruts procedents de la facturació era la noció de "xifra de negocis" a la qual al·ludia l'art. 191 de la nova LSA, noció aquesta última que, si bé s'hi definia en la seva expressió neta, en sentit contrari permetia concloure que els termes "ingressos bruts procedents de la facturació s'havien d'interpretar com l'import de les vendes i de les prestacions de serveis procedents de les activitats ordinàries de l'empresa, tal i com d'altra banda havia desenvolupat amb tot detall la resolució de l'ICAC, de 16 de maig de 1991 (BOE de 18 de gener de 1991).

No obstant això, com que aquesta línia argumental conduïa necessàriament a l'examen del pla general de comptabilitat del subsector elèctric (PGCSE), aprovat per Ordre de 28 d'abril de 1977 (BOE de 4 de juny de 1977), adaptat al que aleshores era el vigent pla general de comptabilitat (PGC), el Tribunal Suprem deduí d'aquest examen que la partida corresponent a la xifra de negocis de les empreses subministradores no es podia minorar amb el saldo de les comptes en les qual s'abonaven les quantitats percebudes per aquelles, de les quals eren creditors, no obstant, el conjunt d'empreses i entitats integrants del sistema elèctric; mentre que, contràriament, per a aquestes últimes empreses, "no es computarien com ingressos bruts procedents de la facturació, per a

evitar una injustificada doble aplicació de la taxa referida, les ajudes i compensacions (compte 702) que rebin les empreses elèctriques creditors de les mateixes”.

En síntesi, tot el que s’ha dit posa de manifest dues coses: a) que el fonament de les pretensions de les empreses subministradores (“comercialitzadores” i “distribuïdores”) de minorar “els ingressos bruts procedents de la facturació recurrent a la necessària interpretació derivada de la normativa comptable no té fonament, tal com ho demostra el refús frontal del Tribunal Suprem en el marc d’aquesta mateixa interpretació; i b) que la qüestió de la reducció de la base de referència de la taxa de l’1.5% que ens ocupa mai s’ha tractat, ni formal ni materialment, en relació als peatges.

Aquest últim punt té una importància capital en el present recurs. La recurrent, com hem dit, pretén la reducció de “els ingressos bruts procedents de la facturació en la quantia que representen els peatges que ha de satisfer a l’empresa “distribuïdora”. Atesa la naturalesa d’aquesta qüestió i el fet que fins ara no ha estat considerada pel Tribunal Suprem, no és possible inferir de la doctrina de l’Alt Tribunal la solució que requereix el cas present.

I és que els peatges, que són costos en els que necessàriament ha d’incórrer l’empresa “comercialitzadora” per a l’obtenció dels ingressos, no tenen res a veure amb els costos necessaris per a l’existència del sistema en el seu conjunt (és a dir, en la terminologia de l’art. 16. 5 i 6 de la Llei 54/1997, amb els “costos permanents de funcionament del sistema” i “els costos de diversificació i seguretat d’abastament”). Els peatges són costos propis d’una determinada empresa en relació a la seva activitat ordinària. Sense aquests costos l’empresa no podria accedir a la xarxa dels “distribuïdors” i per consegüent tampoc podria prestar l’específic servei contractat amb els seus clients. Per part seva, les quantitats acreditades per l’empresa “distribuïdora” per aquest concepte no són per a aquesta costos, per suposat, sinó ingressos procedents d’una de les seves activitats també ordinàries. L’art. 42 de la Llei 54/1997 li imposa aquesta obligació de permetre l’accés. La seva comptabilització no estava considerada en el PGCSE, aprovat per l’Ordre de 28 d’abril de 1977, per la senzilla raó que no fou fins a la Llei 54/1997 quan es produí la separació d’activitats de “comercialització” i “distribució”. En el nou PGCSE, aprovat pel Reial decret 437/1998, de 20 de març (BOE 21 de març de 1998), aquests ingressos figuren en el compte 705 (prestació de serveis de distribució d’energia) i no en el compte 708 (compensacions i liquidacions interempreses).

Tenint en compte que és impossible compensar els ingressos de les empreses “comercialitzadores” amb els costos que representen els peatges que han de

satisfereix, perquè ho prohibeix l'art. 35.6 del Codi de comerç, i tenint en compte que per a les empreses "distribuïdores" aquests ingressos es recullen entre un dels subcomptes que desglossen el compte de vendes i prestacions de serveis, la conclusió hauria de ser que els peatges no són deduïbles "en tot cas i sense excepció" de "els ingressos bruts procedents de la facturació de cap d'aquests dos gèneres d'empreses.

No obstant això, aquest cost té un efecte que no tenen, en principi, els altres costos que no poden minorar la base de referència: Aplicant el tipus de l'1.5% a "els ingressos bruts procedents de la facturació de l'empresa "comercialitzadora" i de la "distribuïdora" s'està gravant dues vegades el mateix fet imposable. S'ha d'advertir que la taxa grava l'aprofitament especial del domini local, en els termes que hem assenyalat en el fonament jurídic primer. Els "ingressos bruts procedents de la facturació" constitueixen la referència objectiva per a mesurar aquest aprofitament. Els costos necessaris per a l'existència del sistema en el seu conjunt no són deduïbles perquè, en última instància, reflecteixen un component fonamental d'aquest aprofitament. Però, fins i tot així, tal com recordà el Tribunal Suprem en la sentència de 23 de gener de 1998 citada, si es dóna el cas en què l'empresa subjecta a la taxa resulta creditora de les dites quantitats, aquestes no es poden integrar en els seus ingressos bruts ja que s'ha d'"evitar una injustificada doble aplicació de la taxa referida". Els peatges, en canvi, produeixen sempre i en tot cas aquest efecte: fan que el fet imposable d'una taxa sigui gravat dues vegades, contradient la naturalesa del tribut.

Aquí no hi ha, doncs, una qüestió de delimitació de la base imposable interpretable tenint en compte la normativa sectorial del sistema elèctric, sinó de duplicitat impositiva, tal com sosté la recurrent, i és per això que la Llei 51/2002, en establir en l'art. 24.1.c) VII LHL que "les empreses que utilitzin xarxes alienes per a efectuar els subministraments deduiran dels seus ingressos bruts de facturació les quantitats satisfetes a altres empreses en concepte d'accés o interconnexió, no s'ha d'entendre com una norma que comporti un canvi en el sistema anterior, sinó com un precepte amb un mer propòsit aclaridor d'alguna cosa que podia suscitar dubtes quan no hi havia cap norma que determinés aquest punt.

Contràriament, el cas de les "quotes amb destins específics", que la nova redacció donada per la Llei 51/2002 ha considerat en l'art. 24.1.c) VI LHL, i conforme a la qual "no s'inclouran entre els ingressos bruts [...] les] quantitats cobrades per compte de tercers que no constitueixin un ingrés propi de l'entitat a la qual s'apliqui aquest règim especial de quantificació de la taxa", sí que comporta un canvi en la delimitació de la base de referència, el mateix que el produït més recentment per l'art. 15 de la Llei

62/2003, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social (BOE 31 de desembre de 2003), en modificar aquest paràgraf per a afegir que tampoc s'inclouran en els ingressos bruts procedents de la facturació determinades quantitats percebudes pel subministrament a certes instal·lacions.

En aquest sentit s'ha pronunciat el Tribunal Suprem en la seva sentència de 4 de juliol de 2003 -dictada en relació a un cas en què PGCSE aprovat pel Reial decret 437/1998, de 20 de març, ja estava en vigor-, reiterant la doctrina legal establerta en el seu antecedent sentència de 23 de gener de 1998, i fixant la seva vigència fins a l'entrada en vigor de la Llei 51/2002.

La línia jurisprudencial traçada pel Tribunal Superior de Justícia de Madrid, que arranca de les sentències de 14 de gener i 18 de setembre de 2000 i culmina amb la de 16 d'octubre de 2001, i que motivà l'últim recurs de cassació en interès de la llei indicat, encara que apel·li a la norma de valoració 18a del PGCSE, aprovat per RD 437/1998, de 20 de març de 1998, que es pogué tenir en compte per raons de vigència en la declaració originària de la doctrina legal, i conforme a la qual "no tindran la consideració d'ingressos els percebuts per compte de tercer, l'import del qual es comptabilitzarà amb caràcter general, en el compte 413, en particular, els costos definits com quotes amb destins específics en el Reial decret 2.017/1997, de 26 de desembre", probablement hauria estat un punt de suport suficient per a reinterpretar la noció d'"ingressos bruts procedents de la facturació", però insuficient, atès el seu origen reglamentari, per a justificar l'efecte que s'induiria: la modificació de la base imposable de la taxa, en vulneració de l'art. 10 de la Llei general tributària.

Quart.- L'al·legació relativa a la improcedència dels interessos de demora no és, en canvi, atendible, ja que la recurrent no presentà cap declaració relativa a la facturació inicial dels ingressos bruts obtinguts per la seva activitat de subministrament d'energia elèctrica en els exercicis corresponents, ni tampoc efectuà cap ingrés, tot i haver actuat la Inspecció d'Hisenda Municipal amb el resultat que consta en l'expedient.

En matèria d'interessos de demora, quan actuà la Inspecció dels Tributs, com és el cas, i de conformitat amb el que disposa l'article 69 del seu reglament i en l'article 58.2 de la Llei general tributària, són exigibles els dits interessos pel temps transcorregut entre la finalització del termini voluntari de pagament i el dia en què es practica la liquidació que regularitza la situació tributària del contribuent. La Inspecció dels Tributs inclou interessos de demora en les propostes de liquidació consignades en

les actes i en les liquidacions tributàries practicades. Quan es tracta d'actes de disconformitat, com és el cas, els interessos de demora es liquiden fins el dia en què l'inspector en cap practica les liquidacions.

En la taxa per l'aprofitament del vol, el sòl i el subsòl de les vies públiques, l'article 7 de l'Ordenança fiscal reguladora disposa que les companyies obligades al pagament d'acord amb el seu article 3.1, han de presentar a l'Ajuntament abans del 30 d'abril de cada any la declaració corresponent a l'import dels ingressos bruts facturats en l'exercici immediatament anterior, per tal que es puguin girar les liquidacions corresponents. L'Ajuntament practicarà la liquidació trimestral provisional aplicant l'1,5% sobre l'import dels ingressos bruts declarats com a facturació realitzada dins del terme municipal l'any anterior. L'import de cada liquidació trimestral equival a la quantia resultant d'aplicar el percentatge expressat en l'apartat 1 de l'article 5 de l'Ordenança al 25% dels ingressos bruts procedents de la facturació realitzada dins del terme municipal l'any anterior. Les liquidacions s'han de notificar als subjectes passius per tal que realitzin el corresponent ingrés en l'últim mes de cada trimestre. La liquidació definitiva s'haurà d'ingressar en el primer trimestre següent a l'any a què es refereix. L'import es determina mitjançant l'aplicació del percentatge expressat en l'article 5.1 de l'Ordenança a la quantia total del ingressos bruts procedents de la facturació meritats per cada empresa durant el dit any, i s'haurà d'ingressar la diferència entre aquell import i els pagaments a compte efectuats anteriorment. En el supòsit que hi hagi saldo negatiu, l'excés satisfet a l'Ajuntament s'haurà de compensar en el primer pagament a compte o en els successius.

En el present cas el càlcul dels interessos s'ha efectuat correctament, de conformitat amb els art. 58.2, 61.2 i 87.2 de la Llei general tributària i l'article 7 de l'Ordenança fiscal del tribut, des de la data de finalització del termini per a ingressar la liquidació definitiva (1 d'abril de l'exercici següent al regularitzat) fins a la data de la resolució de l'inspector cap de 19 de desembre de 2002, prenent el tipus d'interès fixat per la Llei de pressupostos de l'Estat vigent en els exercicis de 1998 (7,5 % anual), 1999 (5,5 % anual), 2000 (5,5 % anual), 2001 (6,5 % anual) i 2002 (5,5 % anual).

No té fonament l'al·legació que no són procedents els interessos de demora ja que no existeix una obligació vençuda, líquida i exigible, ni tampoc un retard imputable al contribuent. L'obligació quedà vençuda, líquida i exigible, com a conseqüència de les actuacions inspectores, essent el retard en el pagament totalment imputable al recurrent. El fonament de la liquidació dels interessos de demora no és altre que el rescabalar a l'Administració pel retard en el compliment de les obligacions

d'ingrés del deute tributari per part del contribuent, retard i falta d'ingrés que concorren en aquest cas com s'acredita en les actuacions inspectores.

Conseqüentment, s'ha de concloure afirmant que és procedent aplicar interessos de demora, encara que el seu càlcul s'haurà d'ajustar a les noves liquidacions que es practiquin, atenent al que s'ha assenyalat en el fonament de dret anterior.

Per tot això,

### **ES PROPOSA**

ESTIMAR en part el recurs; ANULAR las liquidacions impugnades; GIRAR noves liquidacions en les que es dedueix de la base imposable l'import dels peatges satisfets per la recurrent a l'empresa distribuïdora, i DESESTIMAR la resta de les pretensions formulades.