

Consell Tributari

Expediente: 383/3

El Consell Tributari, reunido en sesión de 3 de marzo de 2004, conociendo del recurso presentado por E.E., S.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El 6 de febrero de 2003, E.E., S.A., deduce recurso contra la resolución del inspector jefe de la Inspección de Hacienda Municipal de fecha 19 de diciembre 2002, por la que se confirmaba la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad nº .../2002, relativa a la deuda tributaria derivada del precio público establecido por la Ordenanza fiscal nº 5.2 de 1998, reguladora de los precios públicos por el aprovechamiento del vuelo, el suelo y el subsuelo de las vías públicas y de la tasa determinada por las Ordenanzas fiscales nº 3.12 de los años 1999, 2000 y 2001, reguladoras del aprovechamiento del vuelo, el suelo y el subsuelo de las vías públicas. En el mencionado recurso no sólo se interesa la anulación del referido acto, sino también la de las liquidaciones consiguientes.

2.- La recurrente sostiene sus pretensiones de anulación de los referidos actos en las alegaciones que, en síntesis, son las siguientes: (A) Inexigibilidad de la tasa (y del antecedente precio público) por no realizar el hecho imponible consistente en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, dada su condición de empresa “comercializadora” en el sentido del art. 9.1.g) de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, de regulación del sector eléctrico (BOE 28 de noviembre de 1997). (B) Aplicación incorrecta, a efectos de cálculo de la tasa (y del antecedente precio público), del sistema porcentual establecido en el art. 24.1.III de la Ley de haciendas locales (y en el anterior art. 45.2.II de la misma para el precio público), por no tratarse de “servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario”. (C) A efectos dialécticos -puesto que la consideración sólo tendría sentido si se reconociera la sujeción al tributo que se pretende negar en la primera alegación, y se admitiera la determinación de su cuantía mediante el sistema porcentual, cuya aplicación también se impugna en la segunda alegación-, necesidad de reducir la base

sobre la que se aplica el porcentaje del 1.5%, con los peajes que la recurrente debe satisfacer a la empresa “distribuidora” por el uso de las redes, para evitar la duplicidad impositiva, ya que *“tales peajes son incluidos como ingresos por la Sociedad distribuidora en los listados que [...] debe remitir mensualmente a los Ayuntamientos”,* y *“habiendo tributado por este concepto la empresa distribuidora [...] en los ejercicios”* correspondientes, añadiendo que esta reducción está expresamente establecida en la nueva redacción que ha dado la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales (BOE 28 de diciembre de 2002), al art. 24.1 de la Ley de haciendas locales. (D) Inexistencia de retraso en el pago de las cuotas, que haría improcedente el devengo de los intereses de demora liquidados.

3.- La División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda propone la desestimación del recurso en todos sus extremos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La primera alegación de la recurrente está dirigida a sostener que ella no realiza el hecho imponible (ni debe exigírsele contraprestación pecuniaria alguna cuando, en virtud de la originaria redacción del art. 41 de la Ley de haciendas locales, *“la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local”* requería la satisfacción de un precio público). Conviene atender, en primer lugar, las razones en que se funda, puesto que, de ser cierto que la interesada no realiza el hecho imponible, lo cual, adelantamos, no lo es, carecería de sentido seguir con el examen de las alegaciones restantes.

La alegación señalada plantea la necesidad de aclarar si por el mero hecho de no ser titulares de la red que materialmente ocupa el dominio público, las empresas explotadoras de servicios públicos, que necesariamente deben utilizarlas para la prestación de los mismos, dejan de realizar el hecho imponible al que se refiere la tasa (o de estar obligadas a satisfacer el precio público, en su caso).

La recurrente argumenta que esto es así, mediante una interpretación *“ad pedem litterae”* de la expresión que emplea el art. 21 de la Ley de haciendas locales para definir el hecho imponible (idéntica de otro lado a la contenida en el originario art. 41 de la misma, cuando lo que se exigía era un precio público), sin dar la menor relevancia

a la imprescindible necesidad de acceder a las redes, sean de quien sean, para prestar el servicio que lleva a cabo.

A partir de ahí recuerda que en su condición de empresa “comercializadora” en el sentido del art. 9.1.h) de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, de regulación del sector eléctrico (BOE 28 de noviembre de 1997), su función, consistente en *“la venta de energía eléctrica a los consumidores que tengan la condición de cualificados o a otros sujetos del sistema”*, la lleva a cabo accediendo a las redes de transporte o distribución, cuya propiedad es de las sociedades mercantiles denominadas por la ley referida “distribuidoras”, ya que éstas, junto a la función de *“distribuir energía eléctrica [...] a aquellos consumidores finales que adquieran la energía eléctrica a tarifa o a otros distribuidores que también adquieran la energía eléctrica a tarifa”*, tienen también la de *“construir, mantener y operar las instalaciones de distribución destinadas a situar la energía en los puntos de consumo”*, conforme establece el art. 9.1. g) de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre. Por todo lo cual, y sobre todo por no ser la propietaria de las redes, concluye no realiza el hecho imponible.

La recurrente pretende robustecer esta conclusión mediante la glosa de una cierta línea jurisprudencial del Tribunal Supremo, que siguen el Tribunal Superior de Justicia de Madrid y algunas resoluciones de los Juzgados de lo Contencioso espigadas con esa intención.

Ahora bien, antes de proceder al examen de este argumento conviene señalar que la nueva redacción del art. 24 de la Ley de haciendas locales, efectuada por la Ley 51/2002, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales (BOE 28 de diciembre de 2002), ha zanjado definitivamente esta cuestión en un sentido derechamente opuesto a la opinión de la recurrente. Sin haber sido alterada la definición del hecho imponible del art. 20 de la Ley de haciendas locales, en el momento de establecer la cuantía que deben satisfacer la empresas explotadoras de servicios de suministros por la *“utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo y vuelo de las vías públicas”*, ahora se añade: *“[a] estos efectos, se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de los mismos”*.

Este Consell Tributari entiende que es de este modo como también debía interpretarse esta disciplina antes de la reforma indicada; pues (1) la línea jurisprudencial indicada no es concluyente en absoluto, como veremos, y (2) la circunstancia imprescindible de tener que acceder en todo caso a las redes para la

prestación del servicio no puede ignorarse en la interpretación del hecho imponible, como también demostraremos. Obsérvese, además, cómo la irrelevancia de la propiedad de las redes a los efectos de esta tasa ya venía siendo destacada en las Ordenanzas fiscales números 3.12 relativas al aprovechamiento del vuelo, el suelo y el subsuelo desde 1999, al establecerse en el art. 3.1 de todas ellas que *"son sujetos pasivos de la tasa regulada por esta Ordenanza, las empresas explotadoras de los servicios de proveimiento de agua, de suministro de gas, electricidad, telecomunicaciones y otros análogos que dispongan o utilicen redes o instalaciones que transcurran por el dominio público local o que estén instaladas en el mismo, con independencia de la titularidad de las redes o instalaciones"*.

1) La línea jurisprudencial que la recurrente señala para fortalecer su alegación no es concluyente, afirmamos, porque, si bien pueden entresacarse de ella fragmentos textuales que en abstracto la apoyarían, los supuestos de hecho que contemplan son estructuralmente distintos del presente. Y es, precisamente, esa estructura distinta de los supuestos fácticos lo que explica que las afirmaciones que se acotan resulten adecuadas para aquellos supuestos, pero no lo sean, en cambio, para el actual.

Sin perjuicio de que esa jurisprudencia no pueda ser considerada abundante, puesto que de las cuatro sentencias del Tribunal Supremo citadas por la recurrente –las de 8 de julio de 1992, 9 de abril y 28 de mayo de 1997 (ponente Ricardo Enríquez Sancho en todas), y 18 de abril de 1998 (ponente José Mateo Díaz)- las tres primeras tratan siempre de idéntico contencioso entre ENHER y el municipio de Curtis, aunque referido en cada una a liquidaciones de la tasa relativas a ejercicios distintos, en todas ellas el asunto residía en si podía considerarse sujeto pasivo del tributo al consumidor, beneficiario del suministro, cuando este consumidor era el propietario de la línea mediante la cual la empresa suministradora le proveía de energía eléctrica, y quien además de haberla construido se ocupaba de su mantenimiento (circunstancia demostrada plenamente en los tres primeros casos, pero no en el último), o por el contrario el sujeto pasivo era la empresa prestadora del suministro.

Las singularísimas circunstancias de estos supuestos, como destacó el Tribunal Supremo en todas las sentencias referidas, explican porqué se podía concluir reconociendo la condición de sujeto pasivo al consumidor, ya que el concierto entre los eventuales sujetos pasivos y el Ayuntamiento concernido como método de determinación de la base imponible –que en la época a la que se refieren los casos señalados, a diferencia de lo que hoy ocurre, era un método admisible-, podía no

aplicarse "cuando se trata[ra] de líneas de propiedad de los mismos destinatarios del suministro, cuya naturaleza excepcional permite una perfecta determinación del terreno público ocupado y una consecuente valoración del aprovechamiento obtenido por su uso".

La diferencia estructural a la que aludíamos salta la vista. Esta jurisprudencia, que vincula el sujeto pasivo y el hecho imponible con la propiedad de la red, es admisible únicamente si la cuestión enfrentara, si cabe expresarse de este modo, el lado de la oferta con el lado de la demanda, pero no como sucede en el presente recurso, en donde la cuestión está enteramente circunscrita en el primer lado. Y es que aquí no se da la circunstancia de que la red pertenezca a los consumidores cualificados, sino una radicalmente distinta que es fruto de la naturaleza del servicio y del modo cómo la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, ha configurado el sistema eléctrico: las empresas explotadoras del servicio de suministro eléctrico ("distribuidoras" y "comercializadoras") -esto es, el lado de la oferta- sólo pueden llevarlo a cabo accediendo a una red preexistente, y la cuestión reside en saber si tiene algún sentido afirmar que el hecho imponible sólo lo realizan aquellas empresas "distribuidoras" que acceden a la red, en virtud del derecho de propiedad que sobre ella ostentan, y no las "comercializadoras", que acceden a la red en virtud del derecho de acceso que en todo caso han de respetar quienes son sus propietarios, conforme establece el art. 42 de la ley citada. En otros términos, aquí no hay un problema entre prestadores del servicio y consumidores, sino entre distintos suministradores, y como esto es así, la recurrente no puede amparar su alegación en la doctrina jurisprudencial señalada.

Nótese, además, cómo esta diferencia estructural se recoge también en la propia Ley 54/1997, de 27 de noviembre, para darle el tratamiento jurídico diferenciado que merece. Y así, el art. 43 excluye del sistema general las llamadas "líneas directas", esto es, las construidas por los productores y consumidores cualificados y propiedad de ellos. A estas "líneas directas", y aquí está lo relevante, no tienen acceso terceros, salvo que el propietario de las mismas (los titulares de la autorización administrativa correspondiente) vendan, cedan o aporten a una empresa transportista o distribuidora la red y, por tanto, "*quede integrada en el sistema general*" (art. 43.4.II de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre).

Es cierto que, como indica la recurrente, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 8 de abril de 2002 (ponente Juan Ignacio González Escribano) no se ha separado del camino trazado por las sentencias del Tribunal Supremo antes citadas y, por tanto, advierte este Consell Tributari, no ha apreciado la

diferencia estructural que hemos expuesto. Pero también es cierto que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ya en dos ocasiones, en sentencias de 26 de septiembre de 2001 y 8 de enero de 2003 (ponente M^a Mercedes Castillo Solsona en ambas), ha situado en el acceso, y no en la propiedad, el dato relevante de la configuración de la tasa, y por ello ha podido concluir en ambos casos que *"el referido hecho imponible está constituido no tanto por la utilización privativa del dominio público como por el aprovechamiento especial del mismo, aprovechamiento que, indudablemente, puede llevarse a cabo aunque no sea [la recurrente] titular de la red."* (la entidad recurrente en las dos referidas sentencias fue la misma sociedad interesada en el presente recurso; en la primera había impugnado la Ordenanza fiscal correspondiente del Ayuntamiento de Puig-reig, y en la segunda la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona).

2) Hemos dicho que el acceso necesario a las redes es una característica esencial de este género de servicios de suministro que no puede ignorarse en la interpretación del hecho imponible, como pretende la recurrente. Sin red el servicio es inimaginable y no hay que esforzarse demasiado para comprenderlo. La red, que es una estructura material, ocupa necesariamente parte del dominio público. Circunscribir la interpretación del art. 20.1 de la Ley de haciendas locales, cuando señala que las entidades locales podrán establecer tasas *"por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local"*, a esa ocupación material es desconocer la necesidad de integrarla con los restantes preceptos que disciplinan la tasa debida por quienes efectúan servicios de suministro que sólo pueden prestarse mediante red. Sin red, decimos, el servicio es inimaginable. Con red, pero sin suministro, la ocupación del dominio público es un puro despropósito.

Por ello no es casual que, teniendo en cuenta este género de servicios, en paralelo a la variada tipología de hechos que son susceptibles de ser gravados con tasas, el art. 23.1.a) de la Ley de haciendas locales, al referirse a los sujetos pasivos del tipo que nos ocupa, subraye que lo son quienes *"disfruten, utilicen o aprovechen el dominio público local en beneficio particular"*, lo cual alude inequívocamente a todos aquellos que acceden a la red para prestar el servicio. La red aparece así como el mero instrumento, aunque imprescindible, para el aprovechamiento del dominio público que beneficia a los suministradores (distribuidores o comercializadores). Y por este motivo el art. 24.1.III de la Ley de haciendas locales, con el cual también ha de resultar coherente la interpretación que se dé a la expresión que define el hecho imponible, señala que la cuantía de la tasa ya no se determina, como en otra época, de manera singular y para algunos casos especiales, teniendo en cuenta la superficie ocupada por la

red, sino mediante un porcentaje de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan las empresa explotadoras de "servicios de suministro".

Es claro que estas consideraciones no cabía plantearlas cuando propiedad y acceso coincidían en un mismo sujeto. La propiedad ocultaba la realidad del acceso. Pero cuando, en virtud de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, se reestructura el servicio eléctrico y se distingue entre empresas "comercializadoras" y "distribuidoras", se descubre que la literalidad de los arts. 20.1, 23.1. a) y 24.1.III de la Ley de haciendas locales, en su conjunto, sólo es comprensible si la configuración de la tasa gravita sobre el acceso y no sobre la propiedad. Las "distribuidoras" son sujetos pasivos de la tasa, no porque sean titulares de las redes, sino porque acceden a ellas, y así, mediante la prestación del servicio de suministro, aprovechan la ocupación del dominio público local. Las "distribuidoras" acceden porque son titulares de las redes, pero las "comercializadoras" también acceden a ellas, y por tanto también aprovechan esa ocupación, aunque lo hagan por un título distinto.

Y es que si esto no fuese así, no sólo carecerían de sentido los citados artículos de la Ley de haciendas locales, sino que los efectos de una ley sectorial, como la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, al fijar meramente una nueva organización empresarial de los prestadores del servicio de suministro de energía eléctrica, habría causado, fuera de toda lógica, un cambio impredecible en el sistema tributario local. Por este motivo, como ya hemos dicho, la reforma de la Ley de haciendas locales, efectuada por la Ley 51/2002, ha tenido que salir al paso de cualquier deriva interpretativa que condujera a configurar la tasa en torno a la propiedad de la red, al aclarar que, como antes ya hemos dicho, las empresas explotadoras a las que la ley se refiere son tanto las "distribuidoras" como las "comercializadoras" (así la nueva redacción del art. 24.1.c II LHL).

En resumen, y con alcance más general, en los términos en que ya se pronunció este Consell Tributari en su informe sobre la tributación de la Compañía Telefónica y otros operadores de comunicaciones, de 20 de diciembre de 2000 (expediente 370/00), en todos estos casos el *"aprovechamiento especial se produce a nuestro juicio con independencia de que la empresa suministradora sea o no propietaria de la red a través de la cual se realiza el suministro [...] En primer lugar, porque exigir la propiedad de la red significa añadir un requisito no previsto en la Ley, lo que vulnera el principio de legalidad tributaria; y en segundo lugar, aunque no menos importante, porque el aprovechamiento especial que se grava no es cualquier ocupación de suelo público, sino el que tiene lugar por prestación de un servicio de*

suministro a través del suelo público, y es inescindible de la existencia de dicho suministro. Así lo confirma el hecho de que la base de cuantificación de dicho aprovechamiento sea la facturación de la empresa suministradora, facturación que constituye la medida de la utilidad derivada del aprovechamiento especial y que alude directamente a la intensidad del uso."

Segundo.- Procede ahora examinar la segunda alegación de la recurrente, dado que se ha considerado inatendible la primera en los términos que acabamos de indicar. Esta segunda alegación remite a un extremo de la cuantificación de la tasa por *"la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local"*, cuyo tratamiento viene siendo, desde hace algún tiempo, objeto de discusión.

Se trata de saber si, dado que el art. 24.1.III de la Ley de haciendas locales establece que el sistema porcentual del 1.5% sobre los ingresos brutos procedentes de facturación es el aplicable para determinar la cuantía de la tasa cuando ésta se refiere a la que deben satisfacer *"empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario"*, entonces, si el sujeto pasivo tiene razones para sostener que el suministro que provee no afecta a "todos" los vecinos (entendida esta expresión en el sentido de comprender a todos los sujetos, incluidas las personas jurídicas radicadas en el municipio), también tiene razones legítimas para exigir que el cómputo de la tasa se haga con arreglo al sistema establecido en el párrafo I del art. 24.1 de la Ley de haciendas locales, esto es, *"tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público"*. La recurrente, en este caso, sostiene esto último, porque entiende que en su condición de empresa "comercializadora" según el art. 9.1.h) de la Ley 54/1997, de regulación del sector eléctrico (BOE 28 de noviembre de 1997), suministra sólo energía eléctrica a consumidores que tienen la *"condición de cualificados"*.

Esta cuestión se plantea en los mismos términos que se planteaba cuando la *"utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público"* exigía la satisfacción de un precio público, puesto que el art. 24 de la Ley de haciendas locales procede de la modificación del original art. 45 de la misma, producida por la Ley 25/1998, consecuencia de la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Adviértase, además, que esta cuestión siempre ha enfrentado a quienes razonaban en torno a la existencia de un umbral mínimo cuantitativo a partir del cual ya no se está ante *"empresa explotadora de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte*

importante del vecindario” y quienes defendían una interpretación no cuantitativa de esa expresión basada en la naturaleza y particularidades del servicio al que se estaba aludiendo.

Para sostener la inaplicación del sistema porcentual del 1.5%, la recurrente afronta la resolución de la cuestión indicada en términos cuantitativos, que es el modo como también suele afrontarla cierta jurisprudencia que ha tratado el asunto. La recurrente afirma en su escrito: *“En el supuesto que nos ocupa [...] la venta de energía eléctrica que realiza [la recurrente] en el término municipal de esa Corporación no afecta a la generalidad o a una parte importante del vecindario [...] los suministros efectuados por esta Sociedad tienen por destinatario a diversas empresas con la condición de clientes cualificados, que no pueden tener en ningún caso la consideración de generalidad o una parte importante del vecindario”*. Y añade *“la ponderación de estos clientes específicos dentro del vecindario ha de realizarse en función de su número singular respecto de total de los vecinos del municipio, sin que resulte acertado tomar en consideración el volumen de sus consumos de electricidad, ya que la norma no contiene referencia alguna al respecto”*.

El casuismo que conlleva esta forma de argumentar, encerrada en la cantidad de vecinos que son vecindario y en la consideración o no de la relevancia de los consumos, es extremo hasta el punto de que seguir por esta vía haría absolutamente inmanejable el criterio porcentual establecido en el art. 24.1.III de la Ley de haciendas locales.

Pero la jurisprudencia también, en ocasiones, se ha visto obligada a razonar en términos análogos. Sin embargo, como explicaremos inmediatamente, ni esta jurisprudencia es reiterada y constante, ni cabe recurrir, en opinión de este Consell Tributari, a criterios cuantitativos para desentrañar el sentido del concepto jurídico indeterminado que constituye la afectación *“a la generalidad o a una parte importante del vecindario”*.

Comencemos por la jurisprudencia. La STS de 15 de abril de 2000 (ponente José Mateo Díaz), la única que cita la recurrente en apoyo de su tesis, es la prueba evidente de lo que estamos señalando. Es cierto que esta sentencia considera que no es aplicable el sistema porcentual de cómputo -en esa ocasión del precio público correspondiente al ejercicio de 1990 por la utilización privativa o aprovechamiento especial de suelo, subsuelo y vuelo públicos que efectuaba la Empresa Nacional Hidroeléctrica Ribagorzana (ENHER) en el municipio de Monzón para el suministro de energía eléctrica a un polígono industrial, a tres empresas situadas fuera del mismo y a

la estación de RENFE- por considerar que, vista la cantidad de usuarios, *“el servicio no afecta a todo el vecindario o a la mayor parte de él, sino sólo a un sector muy concreto”* (FJ 3º). El medio que permite al Alto Tribunal distinguir entre *“sector muy concreto”* y *“todo el vecindario o la mayor parte de él”* arranca de la definición de *“vecindario”* que proporciona el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (*“conjunto de vecinos de una población o parte de ella”*) para deducir inmediatamente que la afectación al subconjunto indicado no puede entenderse como afectación a *“todo el término municipal o a su mayor parte”*, expresiones éstas que, como es fácil observar, nada tienen que ver con las categorías empleadas por la ley.

Ahora bien, lo que permite afirmar que la doctrina de esta sentencia no es concluyente, y menos aun que proporcione la pauta de actuación a seguir, es que, si bien casi exactamente dos años más tarde el Tribunal Supremo, en su sentencia de 24 de abril de 2002 (ponente Jaime Rouanet Moscardó), en un recurso de casación cuyo origen era un contencioso entre las mismas partes y referido al servicio que afectaba al mismo subconjunto de vecinos, aunque relativo a la liquidación del precio público del ejercicio 1991, vuelve a reiterar el mismo argumento, apenas transcurridos tres meses desde esa fecha, en su sentencia de 27 de julio de 2002 (ponente José Mateo Díaz) el Alto Tribunal viene a sostener que el precio público, ahora el del ejercicio de 1993, que debe satisfacer la misma empresa en el mismo municipio por *“la utilización privativa o el aprovechamiento especial”* que entraña la prestación del servicio al mismo subconjunto de vecinos debe cuantificarse mediante el sistema porcentual del 1.5%. Y lo mismo sigue sosteniendo el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de noviembre de ese mismo año (ponente Pascual Sala Sánchez) para el cómputo del precio público del ejercicio de 1992, que debe satisfacer la misma empresa en el mismo municipio y en relación al mismo subconjunto de vecinos.

El cambio de criterio del Tribunal Supremo en esta materia, a pesar de que, sin mayores consecuencias para la argumentación central, se pretenda situar en el modo en que las partes habían planteado los elementos probatorios en cada caso, sigue la estela dejada por una notable sentencia de 31 de diciembre de 1979 (ponente Diego Espín Cánovas). A la luz del art. 448.1 de la Ley de Régimen Local de 1955, entonces vigente, que planteaba una cuestión interpretativa del todo análoga, pues la única diferencia con la tasa actual era que el tipo aplicable podía oscilar entre el 1.5% de los ingresos brutos y el 3% de los ingresos netos, la sentencia indicada sostenía que *“la divergencia surgida en la interpretación de la norma [...] debe resolverse [...] según el sentido de sus palabras en relación con el contexto atendiendo fundamentalmente a su*

espíritu y finalidad”, de forma que la “referencia a un dato básico como es la existencia de un aprovechamiento especial sobre el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas o explotadores de servicios públicos” debe comprenderse efectuada a servicios que “afectan ordinariamente a la generalidad o mayor parte del vecindario, elemento subjetivo destinatario del servicio que es mencionado en la norma como un punto más de conexión con la idea fundamental que la preside, que es la de tratarse de servicios públicos que por su propia naturaleza afectan a esa generalidad o parte importante de un vecindario, pero sin que pueda verse en la norma la exigencia de que en concreto afecta a esa generalidad, pues la explotación de un servicio público de por sí ya afecta a la generalidad en cuanto es posible beneficiarse mediante su utilización por cualquiera que resida en el municipio, siendo por tanto requisito fundamental que el explotador del servicio pueda beneficiar por ser un servicio público a gran parte del vecindario, sin la indagación particular en cada caso del número relativo de usuarios”.

El mérito de esta sentencia, como es fácil apreciar, radica en promover una interpretación teleológica de la norma, que, por un lado, evita el casuismo de las apreciaciones cuantitativas (*“sin la indagación particular en cada caso del número relativo de usuarios”*, se dice, lo cual es además altamente significativo en el caso considerado pues se trataba del suministro eléctrico a un solo consumidor), y por otro, pone de manifiesto la necesidad de considerar la potencialidad característica de esos particulares servicios públicos.

Esta línea argumental, que este Consell Tributari entiende es la aceptable, fue desarrollada por la sentencia del Tribunal Supremo 13 de octubre de 2001 (ponente Alfonso Gota Losada), la cual constituye, a nuestro juicio, el punto de apoyo más sólido del cambio de orientación antes indicado.

En esta sentencia, a la necesidad de interpretar la expresión *“empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario”* en su contexto y propósito adecuados, en los mismos términos, reproduciéndolos, de la citada sentencia de 31 de diciembre de 1979, se añadía un argumento fundamental: la *“ratio”* del precepto puesta de manifiesto con el análisis de los antecedentes históricos del mismo.

Mediante un detallado estudio del origen del art. 24.1.III de la Ley de haciendas locales, allí se muestra cómo el legislador decidió volver a la fórmula del art. 448 de la Ley de Régimen Local de 1955, tras haber experimentado con la posibilidad primero, en 1976, de que a efectos de determinar la cuantía de la tasa los Ayuntamientos

celebraran conciertos con las empresas explotadoras de los servicios públicos afectadas, tomando como referencia el valor medio del aprovechamiento efectuado del suelo, subsuelo y vuelo públicos, y haber intentado más tarde, en 1977, limitarse a habilitar a los Ayuntamientos para que, ante las indudables dificultades de cálculo, fijasen provisionalmente en el 1.5% de los ingresos brutos el valor medio de ese aprovechamiento. Pero volver a la fórmula anterior no se efectuó sin reconocer la experiencia acumulada, de modo que, para que no cupiera la menor duda, se añadió algo que aquélla no contenía: un sistema porcentual fijo, cifrado en el 1.5% de los ingresos brutos procedentes de facturación, que a partir de 1988 debía aplicarse *“en todo caso y sin excepción alguna”* sobre los *“ingresos brutos procedentes de la facturación”*. Con este sistema, en los términos de la sentencia referida, se *“libera a los Ayuntamientos de llevar a cabo la identificación, y determinación de todos y cada uno de los aprovechamientos, y, por supuesto, de su valoración, pues por ministerio de la Ley todos los aprovechamientos del suelo, subsuelo y vuelo para el suministro de energía eléctrica que realmente se den en el término municipal, se valoran en el 1,50 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que la compañía eléctrica obtenga por los consumos realizados en cada término municipal, por ello carece de base lógica y jurídica la pretensión de [la recurrente] de que se le valoren concretamente, por su valor de mercado, todos y cada uno de sus aprovechamientos. La naturaleza jurídica del [precepto], es la propia de una norma valorativa, que sustituye por imperio de la Ley a la estimación o valoración directa de los aprovechamientos mencionados, fundada en un análisis de correlación estadística entre el valor de los aprovechamientos y la cifra de ingresos brutos por facturación del consumo de electricidad. La expresión «en todo caso y sin excepción alguna» es exactamente la declaración legal de que no se admite ninguna prueba en contrario, para desvirtuar el valor de los aprovechamientos, hallado mediante la aplicación del 1,50 por 100 a los ingresos brutos por facturación, en cada término municipal.”* (Esta doctrina jurisprudencial se ha recogido ya en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de septiembre de 2002 -ponente Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán).

A todo lo anterior sólo cabe añadir que el abandono de una interpretación cuantitativa de la expresión *“empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario”*, permite además comprender el sentido de los servicios públicos involucrados. Prescindir de aquella interpretación no convierte a la expresión en redundante, como supone la recurrente. La fórmula, que tiene casi medio siglo de vigencia, quizá resulte anticuada, pero por poco

que nos detengamos veremos que está para significar aquellos servicios de suministro cuya prestación sólo es posible si existe una red con una capacidad de conexión y acceso ilimitados y que, por esta característica estructural, carece de sentido considerarlos por el número de sujetos que pueden acceder a ella en un momento determinado. En este sentido, hay que resaltar la precisión y acierto de la División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda cuando afirma que *“es la naturaleza y las especiales características del servicio de suministro eléctrico, la que exige la existencia de unas redes que ocupan de manera extensiva el dominio público local, y no el número de usuarios o cuota real de mercado, lo que determina que el legislador haya querido utilizar el porcentaje del 1.5% por 100 de la facturación bruta de la suministradora para calcular el importe de la tasa a pagar”*. Adviértase además la vocación de las “comercializadoras”, legalmente reconocida, de expandir el conjunto de sus consumidores cualificados, y el subsiguiente trasvase de clientes entre esas empresas y las “distribuidoras”.

En resumen, ninguna empresa “comercializadora” en virtud del hecho de que la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, le asigna la función de *“la venta de energía a los consumidores que tengan la condición de cualificados”*, puede pretender, al amparo de una interpretación de naturaleza cuantitativa del art. 24.1.III de la LHL (o del antecedente art. 45 de la misma), que la cuantía de la tasa a satisfacer por *“la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local”* no se calcule mediante el sistema porcentual establecido en dicho precepto.

Esto, además, viene corroborado por la nueva redacción del artículo 24.1 de la Ley de haciendas locales, efectuada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de la cual se deduce, sin margen de duda, que el sistema porcentual del 1.5% se aplica a los referidos servicios tanto si quienes los prestan son empresas “distribuidoras” como si son empresas “comercializadoras” (nuevo texto del segundo párrafo de la letra c del art. 24.1 LHL).

Tercero.- La recurrente alega en tercer lugar, con carácter subsidiario, que las liquidaciones practicadas deben reducirse en la cuantía que representa haber comprendido en la base para su cálculo los peajes satisfechos a la empresa “distribuidora” a fin de acceder a la red. Funda esta alegación en la doble imposición que, sin esa reducción, entrañan las liquidaciones practicadas, y en lo establecido en el art. 24.1.c) VII de la Ley de haciendas locales, según la redacción dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre,

reguladora de las haciendas locales (BOE 28 de diciembre de 2002), en donde se dispone que “*las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a las redes de las mismas*”, añadiendo que “*las empresas titulares de tales redes deberán computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación*”.

Visto lo concluido en los fundamentos anteriores, esta alegación se revela como sustantiva y primordial, dado que no sólo la recurrente es el sujeto pasivo de la tasa (y del antecedente precio público), sino que además la cuantía de la misma debe determinarse mediante el sistema porcentual señalado.

Siendo así como aparece la alegación, este Consell Tributari considera que debe aceptarse.

Con esta alegación se apunta a otro extremo de la cuantificación de la tasa, cuyo tratamiento tampoco ha estado exento de polémica. Se trata de saber si “*los ingresos brutos procedentes de la facturación*”, que constituyen, como venimos recordando, la base sobre la cual aplicar el tipo del 1.5%, pueden reducirse en alguna medida, puesto que, en principio, parece impedirlo también la rotunda expresión del art. 24.1.III LHL aplicable al caso presente (mantenida en la nueva redacción dada por la Ley 51/2002, en el art. 24.1.c) I LHL), conforme a la cual esa referencia ha de considerarse “*en todo caso y sin excepción*”.

Desde hace tiempo las empresas suministradoras de energía eléctrica (ahora ya tanto las “comercializadoras” como las “distribuidoras”) vienen formulando este género de pretensiones. Su planteamiento confronta, de un lado, el carácter técnicamente equívoco de la expresión “*ingresos brutos procedentes de la facturación*”, sometida a la tensión interpretativa impuesta por el desarrollo de la legislación sectorial que regula los servicios de suministro, y de otro, el carácter instrumental que posee dicha expresión a los efectos tributarios de determinar la cuantía de esta tasa.

En otros términos, por una parte se reclama la necesidad de ajustar el sentido de la expresión a la reorganización del sistema eléctrico –tanto la derivada de la vigente Ley 54/1997, de 27 de noviembre, de regulación del sector eléctrico (BOE 28 de noviembre de 1997), como, en su caso, la producida por la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de ordenación del sistema eléctrico nacional (BOE 31 de diciembre de 1994)- y a la disciplina jurídico-contable que la acompaña, con el fin de circunscribir la noción “*ingresos brutos procedentes de la facturación*” sólo a determinadas partidas. Por otra parte, en cambio, se recuerda que la Ley de las haciendas locales ha tomado los

"*ingresos brutos procedentes de la facturación*" como elemento objetivo en el procedimiento indiciario de fijar el valor del aprovechamiento especial del suelo, el vuelo y el subsuelo públicos locales, y que, por tanto, no cabe realizar un ajuste guiado con el propósito de fijar adecuadamente cuál es la renta imputable a unos determinados sujetos pasivos, porque la tasa que nos ocupa no está dirigida a este fin tributario, sino a gravar el mencionado aprovechamiento especial que se produce en beneficio del sistema eléctrico en su conjunto. Y del mismo modo que nada había que objetar sobre el acierto del legislador al tomar ese elemento objetivo para medir el valor del aprovechamiento especial cuando la organización de ese sistema permitía que en la facturación de las empresas suministradoras quedaran implícitos, sin mayores precisiones, todos los costes incurridos en la obtención de los ingresos, tampoco hay ahora, sin un explícita intervención del legislador al respecto, razón alguna para minorar dicha base de referencia.

Ahora bien, en el seno de esta discusión conviene distinguir dos tipos de pretensiones: a) Aquéllas que aspiran directamente a deducir de la base de aplicación del 1.5% las cantidades ingresadas por las suministradoras, pero no dirigidas a cubrir los costes propios de su específica actividad sino los costes en que incurre el sistema en su conjunto; y b) aquéllas pretensiones de reducción, como la presente, dirigidas a evitar exclusivamente que se produzca una infundada duplicidad impositiva. Estas últimas deben ser acogidas, mientras que las primeras no pueden serlo en la medida en que, como veremos, carecen de apoyo legal suficiente y son contrarias a una consolidada doctrina jurisprudencial.

Para ilustrar el significado del primer tipo de pretensiones basta fijarse sólo en aquellas que han sido objeto de consideración por el Tribunal Supremo. En casos referidos a ejercicios anteriores a la vigencia de la Ley 40/1994, el Alto Tribunal, en dos ocasiones -sentencias de 8 de abril de 1991 (ponente Ricardo Enríquez Sancho) y de 18 de septiembre de 1996 (ponente Ramón Rodríguez Arias)- rechazó la pretensión de la empresa suministradora de deducir de los ingresos brutos, a los efectos que aquí interesan, las cantidades percibidas por los conceptos "*derechos de acometida y enganche, verificación y recuperación de fusibles y cooperación económica del interesado*". En la sentencia de 13 de abril de 1998 (ponente Alfonso Gota Losada) el Tribunal Supremo volvió a rechazar una pretensión análoga, ampliada en esa ocasión a las cantidades ingresadas por la empresa suministradora, pero destinadas a satisfacer, conforme se derivaba de la Ley 49/1984, de 26 de diciembre, de explotación unificada del sistema eléctrico nacional (BOE 29 diciembre 1984), los pagos a los organismos

estatales siguientes: Oficina de Compensación de Energía Eléctrica (OFICO), Unión Eléctrica, S.A. (UNESA) y Red Eléctrica de España, S.A. (REDESA). Apenas dos meses antes, en la sentencia de 23 de enero de 1998 (ponente Alfonso Gota Losada), dictada en recurso de casación en interés de Ley, ya había declarado como doctrina legal que: “*las partidas incluidas en la facturación de las empresas eléctricas por los conceptos de: programa de investigación y desarrollo tecnológico electrotécnico (0,30%); para el stock básico de uranio (0,20%); para la segunda parte del combustible nuclear (1,10%); para atender las obligaciones económicas correspondientes a centrales nucleares (3,54%); y por gastos de OFICO (0,45%) no son deducibles de la cifra de «ingresos brutos procedentes de la facturación» sobre la cual se aplica el 1,50% que determina el precio público por utilización del suelo, subsuelo y vuelo de las vías públicas municipales*”. Más recientemente, en la sentencia de 4 de julio de 2003 (ponente Ramón Rodríguez Arribas) el Tribunal Supremo ha vuelto a reiterar, como veremos más abajo, esta doctrina legal ya fijada, rechazando, y esto es lo significativo, la pretensión de la empresa suministradora de reducir los señalados ingresos con las partidas que el art. 5.2 del Real Decreto 2017/1998, de 26 de diciembre, que organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento (BOE 27 de diciembre de 1997), conceptúa como “*cuotas con destinos específicos*”, las cuales comprenden: a) los costes por desarrollo de actividades de suministros de energía eléctrica en territorios insulares y extrapeninsulares; b) los derechos de compensación por la moratoria nuclear; c) las cantidades destinadas a la financiación del segundo ciclo del combustible nuclear; d) los costes del *stock* estratégico del combustible nuclear; e) los costes reconocidos al operador del sistema; f) los costes reconocidos al operador del mercado; g) los costes de funcionamiento de la Comisión Nacional del Sistema Eléctrico; y h) los costes para compensar las adquisiciones de energía eléctrica de determinadas instalaciones.

Todas estas partidas, que a lo largo de los años las empresas suministradoras han tratado de deducir de “*los ingresos brutos procedentes de la facturación*” a fin de minorar la base sobre la cual aplicar el tipo del 1.5%, constituyen sin ninguna duda costes imprescindibles para el funcionamiento del sistema eléctrico en su conjunto. Sin ellos es imposible la prestación de servicio y, por tanto, es plenamente consistente que el Tribunal Supremo rechace cualquier pretensión de deducirlos de la base de referencia empleada para cuantificar el aprovechamiento especial que se efectúa del dominio

público local. La expresión apuntada: “*en todo caso y sin excepción*”, resulta reveladora de la voluntad del legislador en ese sentido.

Ahora bien, conviene advertir que el fundamento de las pretensiones de las empresas suministradoras (“comercializadoras” y “distribuidoras” ahora), paulatinamente ha ido basándose en el argumento, de raíz técnico-contable, según el cual los ingresos obtenidos de los consumidores por esos conceptos eran ingresos que ellas percibían “por cuenta de terceros”, y que por tanto no podían, en sentido estricto, formar parte de “*los ingresos brutos procedentes de la facturación*”. Este argumento, además, podría hallar apoyo positivo en la normativa, general y sectorial, que disciplina la contabilidad en nuestro ordenamiento.

En efecto, a la vista de que la expresión “*ingresos brutos procedentes de la facturación*” no está definida en el ordenamiento tributario, habría que acudir, como impone el art. 23.2 de la Ley General Tributaria, al “*sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*” que le corresponde.

Durante el período anterior a la vigencia de la importante reforma del derecho contable español efectuada por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE en materia de sociedades (BOE 27 de diciembre de 1989), era posible sostener, como hizo en varias ocasiones el Tribunal Supremo (véanse las sentencias citadas de 8 de abril de 1991 y de 18 de septiembre de 1996), que el sentido de esa expresión “*como comprensivo de todos los ingresos de una persona*” era “*tan elemental en su sentido económico, que no necesita[ba] una expresa definición legal que lo determi[nara]*”.

Sin embargo, tras la reforma indicada el significado de la expresión “*ingresos brutos procedentes de la facturación*” no podía seguir comprendiéndose de ese modo elemental. Y así lo reconoció el propio Tribunal Supremo en la también citada sentencia de 23 de enero de 1998 que sentó la doctrina legal antes señalada. En esta sentencia, en la que el Alto Tribunal tuvo que afrontar un caso comprendido en el período de vigencia de la Ley 40/1994 –y, por tanto, anterior a la Ley 54/1997–, procedió a la interpretación de la expresión “*ingresos brutos procedentes de la facturación*”, recurriendo directamente al “*nuevo Derecho contable español*” en cumplimiento del mandato del art. 23.2 de la Ley General Tributaria.

Este proceder del Tribunal Supremo venía determinado además por una circunstancia que aquí no puede pasarse por alto. En la disciplina jurídica del sector eléctrico español no existía, ni existe, fuera del ámbito estrictamente contable una norma que señale de forma explícita qué partidas deben comprenderse, y cuáles no, en

“los ingresos brutos procedentes de la facturación”, como ocurre, en cambio, en el sector de las telecomunicaciones, en donde ya desde el RD 1.334/1988, de 4 de noviembre, se vino a establecer la base sobre la cual aplicar el 1.9% a los efectos de la compensación debida por Telefónica de España, S.A. a los municipios.

Teniendo presente esta circunstancia y debiendo recurrir por tanto a la nueva disciplina contable, el Tribunal Supremo en la sentencia mencionada advirtió que el concepto contable más próximo a *“los ingresos brutos procedentes de la facturación”* era la noción de *“cifra de negocios”* a la que aludía el art. 191 de la nueva LSA, noción esta última que, si bien allí se definía en su expresión neta, en sentido contrario permitía concluir que los términos *“ingresos brutos procedentes de la facturación”* habían de interpretarse como el importe de las ventas y de las prestaciones de servicios procedentes de las actividades ordinarias de la empresa, tal y como por otro lado había desarrollado con todo detalle la resolución del ICAC, de 16 de mayo de 1991 (BOE de 18 de enero de 1991).

Sin embargo, como esta línea argumental conducía necesariamente al examen del plan general de contabilidad del subsector eléctrico (PGCSE), aprobado por la Orden de 28 de abril de 1977 (BOE de 4 de junio de 1977), adaptado al entonces vigente plan general de contabilidad (PGC), el Tribunal Supremo dedujo de ese examen que la partida correspondiente a la cifra de negocios de las empresas suministradoras no podía minorarse con el saldo de las cuentas en las que se abonaban las cantidades percibidas por aquéllas, de las que eran acreedoras, no obstante, el conjunto de empresas y entidades integrantes del sistema eléctrico; mientras que, por el contrario, para éstas últimas empresas, *“no se computar[ía]n como ingresos brutos procedentes de la facturación, para evitar una injustificada doble aplicación de la tasa referida, las ayudas y compensaciones (cuenta 702) que reciban las empresas eléctricas acreedoras de las mismas”*.

En síntesis, todo lo anterior pone de manifiesto dos cosas: a) que el fundamento de las pretensiones de las empresas suministradoras (*“comercializadoras”* y *“distribuidoras”*) de minorar *“los ingresos brutos procedentes de la facturación”* recurriendo a la necesaria interpretación derivada de la normativa contable carece de fundamento, tal como lo demuestra el rechazo frontal del Tribunal Supremo en el marco de esa misma interpretación; y b) que la cuestión de la reducción de la base de referencia de la tasa del 1.5% que nos ocupa nunca se ha tratado, ni formal ni materialmente, en relación a los peajes.

Este último extremo tiene una importancia capital en el presente recurso. La recurrente, como hemos dicho, pretende la reducción de “*los ingresos brutos procedentes de la facturación*” en la cuantía que representan los peajes que debe satisfacer a la empresa “distribuidora”. Dada la naturaleza de esta cuestión y el hecho de que hasta la fecha no ha sido considerada por el Tribunal Supremo, no es posible inferir de la doctrina del Alto Tribunal la solución que requiere el caso presente.

Y es que los peajes, siendo costes en los que necesariamente debe incurrir la empresa “comercializadora” para la obtención de sus ingresos, nada tienen que ver con los costes necesarios para la existencia del sistema en su conjunto (esto es, en la terminología del art. 16. 5 y 6 de la Ley 54/1997, con los “*costes permanentes de funcionamiento del sistema*” y “*los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento*”). Los peajes son costes propios de una determinada empresa en relación a su actividad ordinaria. Sin esos costes la empresa no podría acceder a la red de los “distribuidores” y por consiguiente tampoco podría prestar el específico servicio contratado con sus clientes. Por su parte, las cantidades acreditadas por la empresa “distribuidora” por este concepto no son para ella costes, por supuesto, sino ingresos procedentes de una de sus actividades también ordinarias. El art. 42 de la Ley 54/1997 le impone esa obligación de permitir el acceso. Su contabilización no estaba considerada en el PGCSE, aprobado por la Orden de 28 de abril de 1977, por la sencilla razón de que no fue hasta la Ley 54/1997 cuando se produjo la separación de actividades de “comercialización” y “distribución”. En el nuevo PGCSE, aprobado por el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo (BOE 21 de marzo de 1998), esos ingresos figuran en la cuenta 705 (prestación de servicios de distribución de energía) y no en la cuenta 708 (compensaciones y liquidaciones interempresas).

Dado que es imposible compensar los ingresos de las empresas “comercializadoras” con los costes que representan los peajes que deben satisfacer, por prohibirlo el art. 35.6 del Código de Comercio, y teniendo en cuenta que para las empresas “distribuidoras” esos ingresos se recogen entre una de las subcuentas que desglosan la cuenta de ventas y prestaciones de servicios, la conclusión debería ser que los peajes no son deducibles “*en todo caso y sin excepción*” de “*los ingresos brutos procedentes de la facturación*” de ninguno de estos dos géneros de empresas.

Sin embargo, este coste tiene un efecto que no tienen, en principio, los otros costes que no pueden minorar la base referencia: Aplicando el tipo del 1.5% a “*los ingresos brutos procedentes de la facturación*” de la empresa “comercializadora” y de la “distribuidora” se está gravando dos veces el mismo hecho imponible. Adviértase que

la tasa grava el aprovechamiento especial del dominio local, en los términos que hemos señalado en el fundamento jurídico primero. Los “*ingresos brutos procedentes de la facturación*” constituyen la referencia objetiva para medir ese aprovechamiento. Los costes necesarios para la existencia del sistema en su conjunto no son deducibles porque, en última instancia, reflejan una componente fundamental de ese aprovechamiento. Pero, incluso así, tal como recordó el Tribunal Supremo en la sentencia de 23 de enero de 1998 citada, si se da el caso en que la empresa sujeta a la tasa resulta acreedora de dichas cantidades, éstas no pueden integrarse en sus ingresos brutos puesto que hay que “*evitar una injustificada doble aplicación de la tasa referida*”. Los peajes, en cambio, producen siempre y en todo caso este efecto: hacen que el hecho imponible de una tasa sea gravado dos veces, contradiciendo la naturaleza del tributo.

Aquí no hay, pues, una cuestión de delimitación de la base imponible interpretable a la luz de la normativa sectorial del sistema eléctrico, sino de duplicidad impositiva, tal como sostiene la recurrente, y es por ello que la Ley 51/2002, al establecer en el art. 24.1.c) VII LHL que “*las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión*”, no debe ser entendida como una norma que entraña un cambio en el sistema anterior, sino como un precepto con un mero propósito aclaratorio de algo que podía suscitar dudas cuando no había norma alguna que determinara ese extremo.

Por el contrario, el caso de las “cuotas con destinos específicos”, que la nueva redacción dada por la Ley 51/2002 ha considerado en el art. 24.1.c) VI LHL, y conforme a la cual “*no se incluirán entre los ingresos brutos [... las] cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial de cuantificación de la tasa*”, sí que entraña un cambio en la delimitación de la base de referencia, lo mismo que el producido más recientemente por el art. 15 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE 31 de diciembre de 2003), al modificar ese párrafo para añadir que tampoco se incluirán en los ingresos brutos procedentes de la facturación determinadas cantidades percibidas por el suministro a ciertas instalaciones.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de julio de 2003 -dictada en relación a un caso en que el PGCSE aprobado por el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, ya estaba en vigor-, reiterando la doctrina legal

sentada en su antecedente sentencia de 23 de enero de 1998, y fijando la vigencia de la misma hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2002.

La línea jurisprudencial trazada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que arranca de las sentencias de 14 de enero y 18 de septiembre de 2000 y culmina con la de 16 de octubre de 2001, y que motivó el último recurso de casación en interés de ley indicado, si bien apela a la norma de valoración 18ª del PGCSE, aprobado por RD 437/1998, de 20 de marzo de 1998, que no pudo ser tenida en cuenta por razones de vigencia en la declaración originaria de la doctrina legal, y conforme a la cual *“no tendrán la consideración de ingresos los percibidos por cuenta de tercero, cuyo importe se contabilizará con carácter general, en la cuenta 413, en particular, los costes definidos como cuotas con destinos específicos en el Real Decreto 2.017/1997, de 26 de diciembre”*, probablemente habría sido un punto de apoyo suficiente para reinterpretar la noción de *“ingresos brutos procedentes de la facturación”*, pero insuficiente, dado su origen reglamentario, para justificar el efecto que se induciría: la modificación de la base imponible de la tasa, en vulneración del art. 10 de la Ley General Tributaria.

Cuarto.- La alegación relativa a la improcedencia de los intereses de demora no es, en cambio, atendible, ya que la recurrente no presentó declaración alguna relativa a la facturación inicial de los ingresos brutos obtenidos por su actividad de suministro de energía eléctrica en los ejercicios correspondientes, ni tampoco efectuó ingreso alguno, habiendo actuado la Inspección de Hacienda Municipal con el resultado que consta en el expediente.

En materia de intereses de demora, cuando actúa la Inspección de los Tributos, como es el caso, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69 de su Reglamento y en el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, son exigibles dichos intereses por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practica la liquidación que regulariza la situación tributaria del contribuyente. La Inspección de los Tributos incluye intereses de demora en las propuestas de liquidación consignadas en las actas y en las liquidaciones tributarias practicadas. Tratándose de actas de disconformidad, como es el caso, los intereses de demora se liquidan hasta el día en que el inspector-jefe practica las liquidaciones.

En la tasa por el aprovechamiento del vuelo, el suelo y el subsuelo de las vías públicas, el artículo 7 de la Ordenanza fiscal reguladora dispone que las compañías obligadas al pago de acuerdo con su artículo 3.1, deben presentar en el Ayuntamiento

antes del 30 de abril de cada año la declaración correspondiente al importe de los ingresos brutos facturados en el ejercicio inmediatamente anterior, a fin de que se puedan girar las liquidaciones correspondientes. El Ayuntamiento practicará la liquidación trimestral provisional aplicando el 1,5% sobre el importe de los ingresos brutos declarados como facturación realizada dentro del término municipal el año anterior. El importe de cada liquidación trimestral equivale a la cuantía resultante de aplicar el porcentaje expresado en el apartado 1 del artículo 5 de la Ordenanza al 25% de los ingresos brutos procedentes de la facturación realizada dentro del término municipal el año anterior. Las liquidaciones deben notificarse a los sujetos pasivos a fin de que realicen el correspondiente ingreso en el último mes de cada trimestre. La liquidación definitiva deberá ingresarse en el primer trimestre siguiente al año a que se refiere. El importe se determina mediante la aplicación del porcentaje expresado en el artículo 5.1 de la Ordenanza a la cuantía total de los ingresos brutos procedentes de la facturación devengados por cada empresa durante dicho año, y deberá ingresarse la diferencia entre aquel importe y los pagos a cuenta efectuados anteriormente. En el supuesto en que haya saldo negativo, el exceso satisfecho al Ayuntamiento deberá compensarse en el primer pago a cuenta o en los sucesivos.

En el presente caso el cálculo de los intereses se ha efectuado correctamente, de conformidad con los arts. 58.2, 61.2 y 87.2 de la Ley General Tributaria y el artículo 7 de la Ordenanza fiscal del tributo, desde la fecha de finalización del plazo para ingresar la liquidación definitiva (1 de abril del ejercicio siguiente al regularizado) hasta la fecha de la resolución del inspector jefe de 19 de diciembre de 2002, tomando el tipo de interés fijado por Ley de presupuestos del Estado vigente en los ejercicios 1998 (7,5 % anual), 1999 (5,5 % anual), 2000 (5,5 % anual), 2001 (6,5 % anual) y 2002 (5,5 % anual).

Carece, pues, de fundamento la alegación de que no proceden intereses de demora al no existir una obligación vencida, líquida y exigible, y no existir retraso imputable al contribuyente. La obligación quedó vencida, líquida y exigible, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, siendo el retraso en el pago totalmente imputable al recurrente. El fundamento de la liquidación de los intereses de demora no es otro que el resarcir a la Administración por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones de ingreso de la deuda tributaria por parte del contribuyente, retraso y falta de ingreso que concurren en este caso como se acredita en las actuaciones inspectoras.

En consecuencia, debe concluirse afirmando la procedencia de aplicar intereses de demora, si bien el cálculo de los mismos deberá ajustarse a las nuevas

liquidaciones que se practiquen, atendiendo a lo señalado en el fundamento de derecho anterior.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR en parte el recurso; ANULAR las liquidaciones impugnadas; GIRAR nuevas liquidaciones en las que se deduzca de la base imponible el importe de los peajes satisfechos por la recurrente a la empresa distribuidora, y DESESTIMAR el resto de las pretensiones formuladas.