

Consell Tributari
Expedient: 547/5

El Consell Tributari, reunit en sessió de 19 de febrer de 2007, coneixent del recurs presentat per C.T.S.O.X., SA, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a tal efecte i ha adoptat l'acord següent:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El 13 de juny de 2005 la societat “C.T.S.O.X., SA” (en endavant A...) dedueix recurs contra la resolució de 27 d'abril de 2005 de l'Inspector Cap de l'Institut Municipal d'Hisenda que havia confirmat la proposta de liquidacions derivades de l'acta de disconformitat aixecada i referents a la “taxa d'aprofitament del vol, sòl i subsòl” deguda per aquesta societat, corresponents als exercicis 1999, 2000, 2001 i 2002.

2.- En el seu escrit, la recurrent afirma que és “un operador de telecomunicacions legalment reconegut, habilitat mitjançant llicència individual tipus B1 per a la prestació del servei telefònic fix disponible al públic mitjançant l'establiment o explotació d'una xarxa pública telefònica fixa en l'àmbit territorial de Catalunya”. Consta en l'expedient la resolució del Consell de la Comissió del Mercat de les Telecomunicacions de ... de 1999, per la qual s'atorga a A... la llicència individual esmentada.

3.- Per altra banda, també afirma en el seu escrit que existeixen tres modalitats d'oferta del servei de telefonia fixa als clients (es pot dir el mateix dels serveis de connexió a Internet i transmissió de dades): (i) la modalitat d' “accés directe”, per la qual s'ofereix el servei mitjançant la xarxa pròpia de l'operador; (ii) la d' “accés indirecte”, per la qual el servei s'ofereix mitjançant la utilització parcial de les xarxes de l'operador i les d'altres operadors; i, finalment(iii) una tercera, que la recurrent denomina “marca blanca”, consistent en la comercialització del servei d' “accés indirecte” prestat per altres operadors, en virtut de la qual, diu, “la entidad comercializadora se limita a facturar al cliente final, a modo de marca blanca, el servicio

telefónico 'indirecto' prestado por un tercero" (en aquest cas U...). Un cop establert l'anterior, la interessada manifesta que només duu a terme la prestació de serveis de telecomunicacions mitjançant la primera i la tercera de les tres modalitats assenyalades; això és, la d' "accés directe" i la de "marca blanca".

4.- Sense perjudici de les afirmacions anteriors, en el seu recurs la interessada al·lega en síntesi el següent:

a) Nul·litat de l'art. 3.1 de les Ordenances fiscals n. 3.12, reguladores de la "taxa per aprofitament del vol, sòl i subsòl" durant els períodes 1999 a 2002, en la mesura que aquest article estén la subjecció a la taxa referida als qui no són titulars de les xarxes necessàries per a l'explotació dels serveis i, per tant, vulnerant el que exigeix l'art. 24.1 de la LRHL de 1988, als qui no realitzen cap gènere d' "utilització privativa o aprofitament especial del domini públic". En aquest extrem la recurrent sosté que la reforma de LRHL de 1988 efectuada per la Llei 51/2002, ha corroborat implícitament la seva al·legació, així com la STSJCat. de 23 de setembre de 2004, dictada en un supòsit del qual va ser part la recurrent. En el mateix sentit formula diferents consideracions destinades a combatre els fonaments sobre els quals la resolució impugnada basa la plena legalitat de les OOFF citades i singularment referides a la "lògica inherent al mecanisme de quantificació de la taxa" i a la pertorbació de la lleialtat concurrencial.

b) No realització del fet imposable pel que fa referència als serveis prestats mitjançant la modalitat de la "marca blanca", ja que aquests serveis, segons la seva opinió, "no constitueix[en] utilització privativa del subsòl municipal, ni un aprofitament especial del mateix". En aquest extrem torna a sostenir, amb diferents consideracions sobre el significat de les expressions "utilització privativa" i "aprofitament especial", que el fet imposable de la taxa referida només el realitzen els titulars de la xarxa, conforme cal deduir de l'art. 24.1 de la LRHL de 1988, i en cap cas el "mer arrendatari (que en aquest cas seria U...), ni molt menys el tercer operador (A...), que només comercialitza el servei d' "accés indirecte" proveït per un altre operador (U...)"

c) Finalment, i de manera subsidiària per al cas en què no s'acollissin les al·legacions anteriors, la recurrent apel·la a la necessitat de minorar la base imposable de la taxa amb les despeses "incoregudes per A... necessàries per a obtenir els ingressos esmentats per "marca blanca" [...]", a efectes d'evitar que les liquidacions que corresponguin no incorrin en doble imposició.

5.- A fi de proveir adequadament, aquest Consell Tributari, va sol·licitar a la recurrent, el 8 de juny de 2006, una descripció detallada dels serveis denominats de “marca blanca” que duu a terme i, en particular, dels contractes que regeixen a aquests efectes les relacions entre A... i U... i entre A... i els beneficiaris dels serveis indicats. Aquest requeriment va ser atès per A... el 28 de juny de 2006.

6.- La Divisió de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda, proposa la desestimació del recurs i la confirmació de les liquidacions practicades.

7.- L'execució de la resolució impugnada ha estat suspesa a instància de la interessada amb la garantia d'un aval del Banc..., S.A. per la suma de 353.046,79 €

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Les qüestions que es plantegen en aquest recurs són tres: (i) la primera consisteix a saber si estan subjectes a la taxa per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local, i en particular al règim especial de quantificació de la taxa previst en el paràgraf III de l'art. 24.1 de la LRHL de 1988 (en la seva redacció vigent fins el 31 de desembre de 2002), les empreses explotadores de serveis, amb independència que siguin titulars o no de les xarxes, l'ús de les quals és imprescindible per a la seva explotació; ja que la resposta a aquesta qüestió, com ja podem avançar és positiva, (ii) la segona resideix en determinar si, en el cas particular del sector de les telecomunicacions, i en relació als operadors que presten serveis en la modalitat d' “accés indirecte”, així com aquells qui actuen com a revedors (resellers) –doncs el significat de l'expressió “marca blanca” que fa servir la recurrent es redueix a això- existeix alguna raó singular per la qual aquests operadors no hagin de quedar subjectes al règim de quantificació de la taxa assenyalat, i finalment si, ja que, com també podem avançar, segons l'opinió d'aquest Consell Tributari, la resposta a aquesta segona qüestió és que no existeix cap raó que els exclogui d'aquesta subjecció, (iii) en tot cas resultaria necessari minorar la base liquidable amb algun dels costos incorreguts per a la prestació dels serveis corresponents.

Segon.- La primera qüestió plantejada és de caràcter general i ja ha estat resolta en sentit afirmatiu per aquest Consell Tributari en l'expedient 383/3, entre

d'altres, en concordança amb la doctrina assentada pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, confirmada expressament pel Tribunal Suprem.

La reforma de la LRHL de 1988, duta a terme per la Llei 51/2002, de 27 de desembre (continguda llavors en el Text Refós, provat pel RDL 2/2004, de 5 de març, en endavant TRLRHL), a fi de dissipar qualsevol dubte respecte de l'àmbit d'aplicació del règim especial de quantificació de la taxa per la utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local, previst en el paràgraf III de l'art. 24.1 de la LRHL de 1988, va establir explícitament que en aquest règim, aplicable a les empreses explotadores de serveis, s'havien d'incloure “las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos”, afegint que aquest règim s'havia d'aplicar a aquestes empreses, “tanto si son titulares de las correspondientes redes a través de las cuales se efectúan los suministros, como si, no siendo titulares de dichas redes, lo son de derechos de uso, acceso o interconexión a estas” (així l'art. 24.1.c. II i IV del TRLRHL).

El propòsit de la norma era, com diem, deixar clar que, materialment i a efectes de la tributació local, l'àmbit d'aplicació de la taxa i, en particular, el del règim especial de quantificació esmentat no havia d'experimentar cap canvi com a conseqüència de la profunda transformació de la regulació sectorial que afectava durant l'última dècada els serveis duts a terme per aquestes empreses i destinada a promoure el seu desenvolupament en règim de lliure competència: singularment en el sector de l'energia, mitjançant la separació de les activitats de distribució i comercialització, que assignava només a les primeres la titularitat de les xarxes necessàries, i també en el sector de les telecomunicacions, desmantellant el monopoli de T. de E., SA, tant en relació a l'establiment o explotació de les xarxes, com en relació a la prestació de serveis de telecomunicacions, consistint l'entrada de nous operadors en ambdós mercats i, per consegüent, fixant les obligacions necessàries d'interconnexió i accés degudes pels operadors titulars de les xarxes.

Amb això, la reforma de la LRHL de 1988, que es va produir l'any 2002, no feia altra cosa que corroborar una doctrina que, sense perjudici de l'aclariment convenient del legislador en matèria de règim local, ja havia detectat la necessitat d'interpretar que, en vistes dels canvis produïts per la referida regulació sectorial, el règim especial de quantificació de la taxa que ens ocupa havia d'assolir inexorablement a les empreses explotadores de serveis, encara que no fossin titulars de les xarxes necessàries per a prestar-los, si es donaven les altres circumstàncies d'afectació a la generalitat o a una part important del veïnat, que també exigia l'art. 24.1.III de la LRHL de 1988.

En aquest sentit aquesta doctrina entenia (a) que ni en la delimitació del fet imposable de la taxa en l'art. 20 de la LRHL de 1988, ni en la del subjecte passiu de l'art. 23 de la mateixa doctrina, ni en el règim general de quantificació establert en el paràgraf I de l'art. 24.1, ni, evidentment, en el règim especial de quantificació de la taxa contingut en el paràgraf III de l'article esmentat, no existia cap vinculació explícita entre aquestes categories conceptuals i la necessitat de gaudir de la titularitat de les xarxes; (b) que l'exclusió de les empreses que no fossin titulars de les xarxes d'aquest règim especial, només era una conclusió derivada d'una interpretació restrictiva i errònia de les expressions “utilització privativa” o “aprofitament especial” del domini públic contingudes en aquests preceptes; (c) que per a l'exacció de la taxa n'hi havia prou, d'entrada, que es produís un d'aquests dos fets en benefici de l'empresa explotadora; (d) que l'expressió “aprofitament especial”, que és allò que, segons s'entenia, passava en aquests casos, no podia reduir-se als supòsits, normalment “extractius” de les lleis d'aigües, muntanyes, mines i costes, amb els quals certa doctrina il·lustrava el seu significat, sinó que comprenia qualsevol ús qualificat en benefici propi que no suposés necessàriament l'ocupació efectiva i l'exclusió de l'ús dels demés; i finalment (e) que aquest “aprofitament especial” en relació a les empreses explotadores de serveis que precisen ineludiblement l'ús de xarxes per a la seva prestació, consisteix en la possibilitat d'accedir-hi, tant si aquesta possibilitat radica en un dret de propietat sobre elles mateixes, com si radica en qualsevol altre títol.

Aquest era el criteri que sostenia el Consell Tributari. En particular, en l'esmentat expedient 383/3, i seguint la línia marcada en l'expedient 370/00, relatiu al sector de les telecomunicacions, vam dir:

“[...] 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[...]. Sense xarxa el servei és inimaginable i no fa falta esforçar-se gaire 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 ‘por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local’, a aquesta ocupació material és desconèixer la necessitat d'integrar-la amb els preceptes restants que disciplinen la taxa deguda pels qui efectuen serveis de subministrament que només poden prestar-se mitjançant la xarxa. Sense xarxa, diguem, el servei és inimaginable. Amb xarxa però sense subministrament l'ocupació del domini públic és un autèntic 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 qui ‘disfruten, utilicen o aprofiten el domini públic local en benefici particular’, cosa que al·ludeix inequívocament tots aquells que accedeixen a la xarxa per a prestar el servei. La xarxa apareix com el mer instrument, encara que imprescindible, per a l'aprofitament del domini públic que beneficia els 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 una 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 ‘servicios de suministro’.”

“És clar que aquestes consideracions no calia plantejar-les quan 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 la literalitat dels arts. 20.1, 23.1. a) i 24.1.III de la Llei d'hisendes locals, en el seu conjunt, 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 hi accedeixen, i així, mitjançant la prestació del servei de subministrament, aprofiten l'ocupació del domini públic local. Les ‘distribuïdores’ hi 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 tan sols 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 merament una nova organització empresarial dels prestadors del servei de subministrament d'energia elèctrica, hauria provocat, 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 hagut de sortir al pas de qualsevol deriva interpretativa que conduís a configurar la taxa al voltant de la propietat de la xarxa, en aclarir que, com hem dit abans, les empreses

explotadores a les quals es refereix la llei són tant les ‘distribuïdores’ com les ‘comercialitzadores’ (així la nova redacció de l'art. 24.1.c II LRHL).”

“En resum, i amb un abast més general, en els termes en què ja es va pronunciar aquest Consell Tributari en el seu informe sobre la tributació de la Companyia... i d'altres operadors de comunicacions, de 20 de desembre de 2000 (expedient 370/00), en tots aquests casos ‘ l'aprofitament especial es produeix, segons creiem, 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 a 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 qualsevol ocupació de sòl públic, sinó el que té lloc per prestació d'un servei de subministrament a través del sòl públic, i és inescindible de l'existència d'aquest subministrament. Així ho confirma el fet que la base de quantificació d'aquest 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’.”

D'aquesta manera aquest Consell Tributari compartia la doctrina assentada pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya recollida, entre d'altres, en les sentències de 26 de setembre i 25 d'octubre de 2001, 4 i 24 d'abril, 31 de maig, 11 i 23 d'octubre de 2002, 8 i 22 de gener de 2003, 26 de novembre de 2004 i 14 d'abril de 2005 (amb cita, aquestes set últimes, de la sentència de 4 d'abril de 2002 anterior la qual, alhora, es remetia al contingut doctrinal de les de 2001 esmentades).

Doctrina que, a més a més, ha estat confirmada per les SSTS de 9, 10 i 18 de maig de 2005 (ponents respectivament Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, Sr. Emilio Frías Ponce i Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero) i per la de 21 de novembre del mateix any (ponent Sr. Rafael Fernández Montalvo), dictades totes en supòsits en els quals l'entitat recurrent, que no era titular de les xarxes necessàries per a l'explotació del servei de subministrament d'energia elèctrica, ja que es tracta d'una entitat merament “comercialitzadora”, impugnava la legalitat de les OOFF corresponents perquè configuressin el fet imposable de les mateixes amb independència de la titularitat d'aquestes xarxes, recordant que, a més de les citades de 9 de maig i 21 de novembre eren precisament confirmatòries de les sentències del TSJCat. abans assenyalades, de 4 d'abril i 31 de maig de 2002 respectivament, que s'havien recorregut en cassació.

En els termes amb què l'Alt Tribunal sintetitzava l'al·legació fonamental de la recurrent, anàloga en tots aquests quatre supòsits, aquesta al·legació consistia a

sostenir, com ho fa A... en aquest recurs, que, ja que el fet imposable de la taxa el constitueix la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local, aquesta utilització o aprofitament només pot tenir lloc amb aquells elements que efectivament arribin a ocupar materialment el domini públic municipal, i respecte dels quals l'art. 20.3 de la LRHL de 1988 efectua una relació. I si això és així, les empreses comercialitzadores no poden realitzar el fet imposable de la taxa , “puesto que no son titulares dominicales de las redes y, en consecuencia, no llegan a ocupar el dominio público municipal”, conclouent que “la pretensión municipal de equiparar el aprovechamiento del dominio público con el mero suministro -en esos caso de energía eléctrica- a través de las redes de distribución supone alterar radicalmente el hecho imponible de la tasa, careciendo de cobertura legal la Ordenanza impugnada”.

Doncs bé, davant d'aquestes constants al·legacions de les empreses explotadores de subministraments que no són titulars de xarxes, el Tribunal Suprem ha sortit al pas afirmant amb rotunditat, a les quatre sentències esmentades, que aquestes empreses merament comercialitzadores estan subjectes a la taxa per les raons que es reproduïen a continuació [FD 5è de la STS de 21 de novembre de 2005 citada]:

“1) La Ley de Haciendas Locales no exige entre los elementos del hecho imponible de la tasa que concurra la condición de propietario del elemento por cuya virtud se obtiene el disfrute, la utilización o el aprovechamiento especial del dominio público local [...]”

“2) En los supuestos del art. 20.3 de la Ley de Haciendas Locales, que se refieren a la ocupación del subsuelo, suelo y o vuelo, no se hace depender el hecho imponible del título de propiedad del elemento que ocupa el dominio público local.”

“3) Concorre la ocupación del dominio público local, y aunque se considere que no implica utilización privativa en este caso singular, es lo cierto que el hecho imponible no exige la concurrencia de la utilización y el aprovechamiento, al utilizar del legislador no la conjunción copulativa «y», sino la disyuntiva «o», bastando que concurra uno de los presupuestos para que el hecho imponible se produzca.”

“4) La utilidad del uso o aprovechamiento del dominio público local afecta a todo el sector [eléctrico, en ese caso], independientemente de cómo esté organizado, y la condición de sujeto pasivo, regulada en el art. 23.1.a) de la Ley de Haciendas Locales, sólo exige que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular, por lo que cualquiera que sea la forma en que se conciban las relaciones entre los titulares de las redes y quienes ostentan derechos de acceso con el dominio público se produce la sujeción a la tasa.”

“5) Las sentencias de esta Sala, en que se apoya la recurrente, parten de una situación de hecho totalmente distinta a la que se plantea en ese caso [...]. [Se trata precisamente de las SSTS de 8 de julio de 1992, 9 de abril y 28 de mayo de 1997 (ponente D. Ricardo Enríquez Sancho en todas), y 18 de abril de 1998 (ponente D. José Mateo Díaz), que ya analizó este Consell Tributari en el expediente 383/3, destacando allí su falta de pertinencia al respecto, por tratarse de resoluciones dictadas para supuestos estructuralmente distintos del que era objeto de recurso, como advierte ahora y confirma el TS].”

“6) La regulación de la base imponible del art. 24.1 párrafo tercero de la Ley se refiere al sistema porcentual para fijar el importe de la tasa tratándose de suministros que afecten a la generalidad o una parte importante del vecindario. Esta regulación resultaba coherente antes de la liberalización de los suministros, habiendo incurrido el legislador de 1998 en el olvido de que en esa fecha existía otro marco jurídico en el sector eléctrico, por lo que se podrá discutir la base imponible a aplicar a las nuevas empresas comercializadoras pero no la sujeción.”

De tot això es dedueix que, sense perjudici de l'observació sobre la base imposable apuntada per l'Alt Tribunal en relació a l'aplicació del règim especial— comprensible per altra banda, en no ser aquest extrem objecte central de discussió en els quatre casos que s'han contemplat, encara que concloent implícitament en tots ells a favor de la seva aplicació fins i tot en els casos que no es dona l'afectació a la generalitat del veïnat i es fa servir com a mitjà de càlcul del valor de mercat de la utilitat derivada de l'aprofitament-, la subjecció a la taxa que ens ocupa de les empreses explotadores de serveis que accedeixen a les xarxes sense ser-ne titulars era ja abans de la reforma de LRHL de 1998 efectuada per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, un principi indiscutible.

Per aquesta raó no pot acollir-se l'al·legació de la recurrent conforme a la qual, i en virtut d'un gir literal de l'exposició de motius d'aquesta última Llei citada, sosté que la conclusió anterior només és admissible des de l'entrada en vigor mateixa. En aquest extrem i per a allunyar qualsevol dubte al respecte hem de consignar aquí que el mateix Tribunal Suprem -com ja ho havien avançat les sentències del TSJCat. de 26 de novembre de 2004 i 14 d'abril de 2005-, en la sentència de 9 de maig de 2005 (FD 4t) citada, reconeix que la interpretació que propugna del fet imposable i dels subjectes passius de la taxa a la LRHL de 1988 està en la línia de la reforma efectuada per la Llei 51/2002. I en les sentències de 10 de maig (FD 6è) i 21 de novembre de 2005 (FD 6è), també citades, l'Alt Tribunal afirma de manera inequívoca, el següent:

“Pero es más, hay que reconocer que el legislador ha dado con la Ley 51/02, una respuesta legal al problema derivado de la disfunción entre la normativa anterior y la realidad, pudiendo entenderse que estas normas son meramente aclaratorias que no innovan propiamente el ordenamiento y en nada obstan a que en ejercicios anteriores se llegue a la misma conclusión, pues resulta evidente que el proceso de liberalización del sector [eléctrico en ese caso] no pretendió incidir en los recursos tributarios de las Haciendas Locales.”

Per últim, cal assenyalar que l'únic extrem en què la recurrent té raó, encara que aquesta circumstància no afecti en res a la conclusió anterior, és en la seva advertència referent a la inadequació de la STSJCat de 23 de setembre de 2004, en la qual va ser recurrent la mateixa A..., per a fundar la subjecció a la taxa que ens ocupa de les empreses que no són titulars de xarxes, com pretén la resolució impugnada. En efecte, en aquesta sentència, a la qual podrien afegir-se les de 25 de maig de 2004 (en la qual va ser recurrent C.T., SAU) i 5 d'abril de 2004 (en la qual va ser recurrent J.T., SAU), com assenyala encertadament la interessada no es discutia la subjecció a la taxa de les empreses explotadores de serveis que no eren titulars de les xarxes necessàries, sinó que, assentat que l'empresa involucrada era titular de xarxes, la qüestió estava circumscrita a si la quantificació de la taxa indicada s'havia d'ajustar al règim general del paràgraf I de l'art. 24.1 de la LRHL de 1988, o a l'especial previst en el paràgraf III. De la conclusió que va sostenir el Tribunal Superior català, i conforme a la qual el règim aplicable era aquest últim, no se'n pot derivar res, ni a favor ni en contra, de la conclusió que s'ha establert aquí respecte a la subjecció a la taxa de les empreses explotadores de serveis que no són titulars de xarxes.

De manera que, per tot l'anterior es dedueix, com ja havíem avançat, que fins i tot abans de l'entrada en vigor de la Llei 51/2002, de 27 de desembre, les empreses prestadores de serveis de telecomunicacions estaven subjectes a la taxa per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local, i en particular al seu règim especial de quantificació previst en el paràgraf III de l'art. 24.1 de la LRHL de 1988, amb independència que fossin o no titulars de les xarxes necessàries per a prestar-los. D'aquesta conclusió a més a més es col·legeix que l'art. 3. de les OOFF n. 3.12 dels períodes 1999 a 2002, estava plenament ajustat a la Llei i, per consegüent, no hi ha res a objectar a la seva redacció com pretén la recurrent.

Tercer.- La conclusió assolida en el fonament anterior condueix a respondre negativament la segona qüestió plantejada i, per consegüent, a rebutjar el segon ordre

d'al·legacions que la recurrent formula a fi d'impugnar les liquidacions de la taxa corresponents als exercicis 1999, 2000, 2001 y 2002.

Aquí el nucli de l'argument de la recurrent resideix en sostenir que en la prestació del “servei telefònic fix disponible al públic”, que efectua a l'empara de la llicència individual tipus B1 que ostenta, així com, en la prestació dels serveis de connexió a Internet i transmissió de dades que també duu a terme, A... només hauria d'estar subjecta a la taxa per l'aprofitament especial del domini públic local que es produeix quan aquests serveis es presten amb la modalitat que denomina d' "accés directe"; això és, la modalitat que entranya prestar aquests serveis mitjançant l'ús de xarxes de telecomunicacions pròpies. La recurrent no discuteix aquest extrem. Mentre que, entén, A... no hauria d'estar subjecta a la Taxa quan aquests serveis els presta en la modalitat de “marca blanca”, ja que, aquesta modalitat de prestació gravita únicament sobre xarxes alienes, i per tant, de manera consistent amb l'anterior, només els seus titulars haurien de ser els subjectes passius del gravamen, en la mesura que són només ells els qui realitzen l'aprofitament indicat.

En aquest punt, A... intenta aclarir qui seria efectivament el subjecte passiu en aquest cas. Amb aquesta finalitat afirma que, en la seva condició de prestadora de serveis en la modalitat de “marca blanca”, A... es limita a la “comercialització” dels serveis d' “accés indirecte complet d'un altre operador” que és U... (actualment “F.T.E., SA”); el qual, en virtut d'aquesta modalitat d'accés, tampoc no és titular de cap xarxa, sinó arrendatari de les xarxes de l'operador dominant (això és, “T. de E., SA”), entitat que, per la raó assenyalada, hauria de ser l'única subjecta al gravamen.

Com s'ha indicat en els Antecedents, el 8 de juny de 2006 aquest Consell Tributari va sol·licitar que A... aclareixi el significat de l'expressió “comercialització”, amb la qual havia titulat la seva activitat en aquest extrem.. Amb aquest fi, el 8 de juny de 2006 va requerir a A... per a què efectués una descripció detallada dels serveis denominats de “marca blanca” que duia a terme i, en particular, dels contractes que regeixen a aquests efectes les relacions entre A... i U... i entre A... i els beneficiaris dels serveis indicats.

Atenent a aquest requeriment, el 28 de juny de 2006 la interessada va aportar un escrit on va formular noves consideracions en defensa de la seva argumentació anterior, centrades en el fet que la modalitat de “marca blanca” es limitava a comercialitzar serveis de telecomunicació sobre la xarxa d'un altre operació, “F.T.E., SA”, del seu grup empresarial (ja que, com es dedueix de l'expedient, A... és

una societat participada majoritàriament per aquesta altra societat). Aquest escrit anava acompanyat de sis annexos en els quals contenia:

(I) Certificació de l'acord del Consell del Mercat de les Telecomunicacions de ... de 2000, pel qual, entre d'altres coses, es decideix la inscripció, en el Registre Especial de Titulars d'Autoritzacions Generals, de “C.T.S.O.X, SA” (A...) com a titular d'una “autorització provisional” per a la prestació del servei de “Revenda del Servei Telefònic”; certificació que porta adjunta la Resolució de la Secretaria General de Comunicacions, de ... de 2000, per la qual s'atorgui a “C.T.S.O.X, SA” (A...) una “autorització provisional” per a la prestació del servei de “Revenda del Servei Telefònic”.

(II) Contracte de prestació de serveis Switchless, celebrat entre “C.T.S.O.X, SA” (A...) i “L.T., SAU” (avui “F.T.E, SA”), amb els seus annexos corresponents (en endavant, “Contracte Revenda”).

(III) Factures d' U... en concepte de “reseller” del “Servei Indirecte” i “Solucions Internet Formul@” dels exercicis 1999 a 2002.

(IV) Escrit del Subdirector General d'Operadors i Tecnologies de la Informació, de ... de 2004, pel qual, en contesta a l'escrit d' A... de 17 de febrer de 2004, manifesta que A... no està subjecta a obligacions de servei públic en relació a la prestació del servei de revenda del servei telefònic i, per consegüent, aquest cas no constitueix un dels supòsits previstos en l'art. 56.2 del RD 1736/1998, de 31 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament que desenvolupa el Títol III de la Llei General de Telecomunicacions (LGTel. 1998) pel que fa al servei universal de telecomunicacions, a les demés obligacions de servei públic i a les obligacions de caràcter públic en la prestació dels serveis i en l'explotació de les xarxes de telecomunicacions.

(V) Model de Contracte de Prestació de Serveis de Telecomunicacions– Servei de Telefonia d'Accés Indirecte i Solucions Internet (en endavant, model “Contracte Clients”).

(VI) Descripció comercial de l' “accés indirecte” extreta de la pàgina web d'A... ([www.cat](http://www....cat)).

Doncs bé, de tota aquesta documentació es dedueix que, fins i tot en relació a la prestació de serveis de telecomunicacions que presta A... en la modalitat denominada “marca blanca”, es produeix -a pesar que no sigui titular de les xarxes necessàries a l'efecte- un aprofitament especial del domini públic, conforme al sentit de l'art. 24.1 la LRHL de 1988 que hem establert en el Fonament anterior, i, a més a més,

no existeix cap singularitat substancial en aquesta modalitat de prestació que pugui alterar aquesta valoració.

En efecte, per la documentació assenyalada queda clar que A... en la modalitat de “marca blanca”, actua com una “revenida” de serveis de telecomunicació (un “reseller” en la terminologia utilitzada), i no com un mer agent o intermediari de l'operadora (abans “L.T., SAU” i avui “F.T.E., SA”) que facilita l'“accés indirecte” a les xarxes d'altres. Per això A..., en aquest extrem, s'ha de considerar com una autèntica prestadora directa de serveis de telecomunicació, subjecta a la taxa.

Aquesta valoració de l'actuació d'A... deriva del significat que posseeix la condició de revenida (“reseller”) en el sector de les telecomunicacions. Tal i com ha assenyalat la Comissió del Mercat de les Telecomunicacions en múltiples resolucions (vid. per totes la de 26 de juny de 2003 en relació a l'acord T. d'E., SA i F.I., SA): “existen en el mercado de las telecomunicaciones diversas entidades cuyo negocio, en todo o en parte, consiste en adquirir servicios de telecomunicaciones de operadores para, alterando las condiciones de prestación del mismo o, simplemente, su precio, ponerlo a disposición de los clientes finales. La diferencia entre estas entidades [“resellers”] y los agentes es que las primeras contratan en nombre propio con el cliente, y ello les permite fijar o modular las condiciones de prestación del servicio o su precio, en tanto que los agentes se limitan a promover la contratación de servicios de su principal, cuyo servicio, con sus condiciones y precio, es el que los clientes finales contratan y reciben, sin alteración.” I afegint, en moltes altres ocasions (vid. per totes aquestes la de 19 d'abril de 2001 en el cas “I.N.C.”): “la actividad de los denominados revendedores de tráfico o ‘resellers’ consiste en la ‘la venta por una compañía de un producto o servicios que ha sido comprado con esa intención’. Se trata de una actividad [...], en la que el revendedor logra un margen de beneficio derivado de la obtención de descuentos por volumen de consumo o del ‘empaquetamiento’ del producto revendido, lo cual le permite cobrar una cantidad adicional sobre el precio base del producto”.

En el cas present, el contracte d'accés amb l'operador dominant (el titular de les xarxes) el celebra “L.T., SAU” (avui “F.T.E., SA”), per ser llavors la que, mitjançant el “Contracte de Venda” conclòs amb A..., transmet a aquesta última una determinada capacitat d'aquell accés adquirit o uns serveis determinats. Però en relació a aquesta capacitat transmesa i a aquests serveis, és finalment A..., la revenida (“reseller”), qui, en nom propi i per compte propi, assumint el risc del negoci, els posa a disposició dels clients finals mitjançant els “Contractes Clients” corresponents.

A..., en l'activitat que denomina “comercialització”, no fa de mitjancera perquè els últims clients acabin celebrant contractes amb qui proporciona l' “accés indirecte” “L.T., SAU” (avui “F.T.E., SA”), i percep una comissió, com correspondria a un intermediari. En aquest extrem, A... no és un simple agent de “F.T.E., SA”, sinó un prestador de serveis de telecomunicacions en nom propi, que, evidentment, ha d'utilitzar xarxes alienes per a prestar-los. Però aquesta última circumstància, com ja sabem, no altera en res la qüestió essencial.

Així es dedueix com diguem de la simple lectura del “Contracte Revenda”, on l'Article 3 assenjala que el seu objecte és “la definició de las condiciones según las cuales L..., a través de la prestación de servicios de telecomunicaciones y, concretamente, la venta de tráfico al por mayor, ofrece al PST [Proveedor de Servicios de Telecomunicaciones, (A...)] para el uso de sus clientes unas condiciones de precio preferentes para las categorías de comunicaciones telefónicas que se definen en el Anexo [...]”. I en l'Article 5, a efectes d'establir les obligacions que assumeix el PST, això és A..., en l'apartat 1 s'estableix que “[e]l PST declara: ejercer la actividad comercial de proveedor de servicios telefónicos a sus clientes”; i l'apartat 7 assenjala: “[e]l PST asume directamente todas las responsabilidades de cumplimiento de sus obligaciones hacia los usuarios de estos servicios, o de terceros de conformidad con la legislación aplicable”; i, finalment, l'apartat 8 afegeix: “[e]l PST actúa en su nombre, por su cuenta y bajo su única responsabilidad en sus relaciones con los usuarios de sus servicios o con terceras personas, sean estas físicas o jurídicas”.

S'arriba a la mateixa conclusió, si es considera el “Contracte Clients”, l'objecte del qual no és altre, conforme al punt 1 de les Condicions Generals, que “la prestación de servicios por parte de C.T.S.O.X, SA [A...] a la persona titular (en adelante el cliente) de servicios de telecomunicaciones”, i en les clàusules restants del qual en cap moment es fa referència a una prestadora i/o contractant amb els clients diferent de A..., tret de la menció irrellevant, com ja es veurà, a “F. T.E., SA” com a titular del prefix per a la selecció d'operador.

En resum, A... és una “revenida” en sentit estricte i, per tant, una prestadora de serveis de telecomunicacions, i com a tal, a efectes de la taxa que ens ocupa, subjecte passiu de la mateixa.

Per a la seva actuació com a “revenida” A..., com tots els “revedors” en sentit estricte durant la vigència de la LGTel. 1998, va haver d'obtenir en el seu dia un títol habilitant singular: una “autorització provisional”, a l'empara de l'art. 14 de la LGTel. 1998. Aquesta circumstància corrobora la conclusió anterior.

En efecte, com és sabut, durant la vigència de la LGTel. 1998 era precís disposar d'un títol habilitant -bé una “autorització general”, bé una “licència individual”-, per a la prestació dels serveis i per a l'establiment o explotació de les xarxes de telecomunicacions, conforme requeria l' art. 7 d'aquesta Llei. Era clar que els serveis de telecomunicacions prestats pels revenedors no es podien incloure dins l'àmbit de les “licències individuals” ex art. 15 de la LGTel. 1998, a causa dels seus termes estrictes, més com, en tot cas, precisaven d'un títol habilitant, aquest no podia ser cap altre que una “autorització general” ex art. 10 de la LGTel. 1998, en la mesura que aquest títol era el reservat per a aquells supòsits de prestació dels serveis i d'establiment o explotació de les xarxes de telecomunicacions que no precisessin l'atorgament d'una “licència individual”. Amb tot i això, per a obtenir una autorització d'aquest gènere era precís que existís una regulació a l'efecte que permetés atorgar-la de manera reglada i automàtica. L'Ordre de 22 de setembre de 1998 sobre “autoritzacions generals” no havia establert cap regulació al respecte; per això, la Comissió del Mercat de les Telecomunicacions va entendre que el títol habilitant per a la prestació dels serveis de telecomunicacions dels revenedors havia de ser una “autorització provisional” atorgada a l'empara de l'art. 14 de la LGTel. 1998, previst per a la prestació de nous serveis, i conforme al procediment, això sí, fixat en l'esmentada Ordre de 22 de setembre de 1998, per a les “autoritzacions generals”.

A... ha acreditat ostentar l' “autorització provisional” corresponent, mitjançant la documentació annexada al seu escrit de 28 de juny de 2006, tal i com hem assenyalat. I és precisament aquest títol habilitant singular el que explica, per altra banda, per què tampoc no es poden acollir les consideracions que destina a reforçar les seves al·legacions en aquest últim escrit.

En el seu escrit de 28 de juny de 2006, A... adverteix, per una banda, que el codi de selecció d'operador no li pertany, sinó que fa servir el corresponent a “F.T.E., SA” per a prestar els serveis en la modalitat discutida, i per altra banda, que no està subjecta a obligacions de servei públic en relació a la prestació del servei de revenda del servei telefònic, conforme acredita mitjançant escrit del Subdirector General d'Operadors i Tecnologies de la Informació, de ... de 2004, que s'ha aportat com a Annex IV. Amb tot això pretén avalar la seva condició de “comercialitzadora”, el seu distanciament jurídic dels qui són titulars de les xarxes i, per consegüent, la no subjecció a la taxa.

Amb tot i això, cap d'aquestes dues consideracions ulteriors pot servir per a aquest propòsit. Aquests dos fets que destaca la recurrent són conseqüència, única i

exclusiva, de la seva condició de revedora (“reseller”); millor dit, són derivats que el títol habilitant per al desenvolupament d'aquesta activitat és una “autorització”, i són fets que responen a una lògica particular que en res no impedeix considerar A... com a prestadora directa de serveis de telecomunicacions i per consegüent, subjecta a la taxa.

En efecte, la no titularitat del prefix de selecció d'operador, s'explica perquè aquest prefix és, tècnicament, un recurs públic de numeració ex art. 30 de la LGTel. 1998, i com a tal, només es pot assignar als qui disposin d'un títol que els habiliti a tal efecte, la qual cosa, conforme es deriva de l'art. 1.2 del RD 225/1998, de 16 de febrer, pel qual s'aprova el Reglament de procediment d'assignació i reserva de recursos de numeració per la Comissió del Mercat de les Telecomunicacions, no passa en el cas dels titulars d' “autoritzacions provisionals”. A més a més, com que l'assignació de recursos públics de numeració no constitueix “otorgamiento a sus titulares de ningún derecho o interés patrimonial sobre los mismos” ex art. 4.4 del RD 225/1998, citat, aquests recursos no poden ser cedits a tercers pels seus titulars, excepte en els casos de reassignació o transferència, que no tenen res a veure amb els “revedors”.

Passa una cosa semblant amb l'absència d'obligacions de servei públic d' A... com a “revedora”, ja que s'imposen a qui es troba en millors condicions de complir-les en funció de la seva disponibilitat de la xarxa i dels recursos corresponents, i per això, conforme a l'art. 1 del RD 1736/1998 ja esmentat, només es podien imposar als titulars de “licències individuals” i, en casos excepcionals, als d' “autoritzacions generals”, però mai als revedors, ja que el títol habilitant, al l'empara del qual es duia a terme aquesta activitat era una “autorització provisional”, com ja va advertir a A... el Subdirector General d'Operadors i Tecnologies de la Informació, en el seu escrit de ... de 2004, que ha aportat la recurrent. Ara bé, això que és conseqüència en última instància, si es vol, de la no titularitat de les xarxes, tampoc no té res a veure amb el seu aprofitament especial que ens ocupa.

En conclusió, la prestació de serveis de telecomunicacions de la modalitat “marca blanca”, no posseeix cap tipus de singularitat substantiva, respecte d'altres modalitats de prestació, que eximeixi a qui la dugui a terme de la subjecció a la taxa i a la seva forma de quantificació.

I a aquesta mateixa conclusió, derivada de la falta de singularitat substantiva pel que fa a la “marca blanca”, hauria d'arribar A..., si mantingués l'afirmació realitzada en el seu recurs, conforme a la qual, “ quan el legislador ha volgut gravar la prestació de serveis d' ‘accés indirecte’ i, en el seu cas, els de ‘marca blanca’, amb la taxa de referència, així ho ha hagut de configurar expressament”, un cop demostrat, com hem

establert en el Fonament anterior, que la reforma de la LRHL de 1988, efectuada per la Llei 51/2002, ha estat una reforma merament aclaridora del règim vigent anteriorment. I en aquest sentit, també cal tenir en compte que el paràgraf II de l'art. 24.1.c) de la TRLHL ha establert inequívocament que en la categoria de les empreses explotadores també s'inclouen les "comercialitzadores"

Quart.- El tercer ordre d'al·legacions les formula amb caràcter subsidiari, per si no es dóna acollida a les anteriors. Es tracta d'al·legacions que pretenen minorar la base imposable de la taxa amb les despeses "incoregudes per A... necessàries per a obtenir els ingressos esmentats per 'marca blanca' [...]", a efectes d'evitar que les liquidacions que corresponguin no incorrin en doble imposició.

Aquesta qüestió ja ha estat tractada pel Consell Tributari en diverses ocasions, referides principalment al sector elèctric, com el cas examinat a l'expedient 383/3. I, en coherència amb el que ja està establert, és precís acollir les al·legacions de la recurrent.

En efecte, la qüestió que es torna a plantejar és la de si abans de la reforma de la LRHL de 1988 escomesa per la Llei 51/2002, de 27 de desembre –ja que és inequívoc que a partir de la seva entrada en vigor, la resposta és afirmativa–, de la base imposable de la taxa per l'aprofitament especial del sòl, subsòl i vol que efectuen les empreses explotadores de serveis de subministraments, i consistent, com establia l'art. 24.1.III [i segueix establint, el primer paràgraf de la lletra c) de l'art. 24.1 del TRLRHL en els mateixos termes] en els "ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas", ha de ser reduïda, en cas que aquestes empreses hagin de fer servir xarxes alienes per a l'explotació dels serveis que presten, amb els costos que, en concepte d'accés o interconnexió, satisfacin els titulars d'aquestes xarxes.

Doncs bé, aquí, la resposta a aquesta qüestió, en coherència amb el que s'ha raonat en casos similars, com diem, també ha de ser afirmativa. Funden el sentit d'aquesta resposta, quatre gèneres de consideracions: (a) la interdicció de la doble imposició; (b) la naturalesa aclaridora del règim vigent amb anterioritat, que posseeix en aquest extrem la reforma de la LRHL de 1988 efectuada per la Llei 51/2002, de 27 de desembre, (c) la necessitat de coherència amb la interpretació del fet imposable de la taxa efectuada a la llum de les transformacions legals que han experimentat els sectors rellevants afectats; i (d) finalment, la coincidència d'aquesta resposta amb el criteri fixat pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya.

a) La interdicció de la doble imposició constituïa la base de l'argument sostingut en els expedients d'aquest Consell Tributari citats anteriorment. Cal advertir que la minoració necessària dels ingressos bruts procedents de la facturació amb les quantitats satisfetes en concepte d'accés o d'interconnexió a les xarxes alienes pel subjecte passiu als seus titulars, no derivava de la conveniència d'ajustar la interpretació de l'expressió "ingressos bruts procedents de la facturació" en el sentit que, en virtut d'altres disciplines, comptables i sectorials, podia tenir la mateixa, sinó al simple fet que si no es produïa aquesta minoració, les empreses titulars de les xarxes, les quals es troben subjectes a la mateixa Taxa, veurien gravades amb ella aquestes mateixes quantitats en la mesura que per a elles aquestes quantitats constitueixen part dels seus propis "ingressos bruts procedents de la facturació".

De la jurisprudència del Tribunal Suprem continguda en les sentències de 8 d'abril de 1991 (ponent Ricardo Enríquez Sancho), 18 de setembre de 1996 (ponent Ramón Rodríguez Arias), 23 de gener i 13 d'abril de 1998 (ponent Alfonso Gota Losada en ambdues) i 4 de juliol de 2003 (ponent Ramón Rodríguez Arribas), i que analitzem amb detall a l'expedient 383/3, es deduïa clarament que, davant de les pretensions de les empreses explotadores de serveis de minorar la base imposable de la taxa en la suma corresponent a determinats costos a què incorrien en la prestació dels serveis, en virtut de criteris basats en la legislació sectorial i comptable, l'Alt Tribunal sempre ha sostingut que prestacions així xoquen frontalment tant amb el sentit de l'expressió "ingressos bruts procedents de la facturació", com amb l'exigència, que també es conté a l'art. 24.1.III de la LHL de 1988 que l'import d'aquesta taxa estigui xifrat en l'1,5 per 100 d'aquests ingressos "en todo caso y sin excepción". Amb tot i això, tota aquesta jurisprudència i la doctrina legal fixada a la STS de 23 de gener de 1998 i excepcionalment reiterada a la de 4 de juliol de 2003, mai no ha tractat el problema singular dels costos d'accés o d'interconnexió, ni el problema de doble imposició que impliquen. Tota aquesta jurisprudència s'ha limitat a establir, lògicament per un altre costat, que sense una intervenció explícita del legislador en la definició de la base imposable de la taxa, la suma dels "ingressos bruts procedents de la facturació" no es podia reduir amb cap gènere de cost que fos necessari per al funcionament del sistema (elèctric, ja que era al que es circumscrivien els supòsits examinats) en el seu conjunt i en especial amb els denominats "costos permanents del sistema i costos de diversificació de seguretat i d'abastament") que eren als que es refereix la doctrina legal fixada a l'esmentada STS de 23 de gener de 1998 i reiterada a la de 4 de juliol de 2004.

Per a veure com el problema essencial rau en la doble imposició que entranya la no minoració de la base imposable amb els costos d'accés o d'interconnexió, només cal recordar els termes exactes amb els quals en l'expedient 383/3 tractem aquest assumpte, aplicables en tots els seus extrems, advertint que amb l'expressió “peatges” ens referíem als costos d'accés o interconnexió.

“En resum, tot l'anterior 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’ recorrent a la interpretació necessària derivada de la normativa comptable li manca fonament, tal i com ho demostra el rebuig 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 no s'ha tractat, ni formalment ni materialment, en relació als peatges.”

“Aquest últim extrem té una importància capital en el present recurs. La recurrent, tal i com hem dit, pren la reducció ‘dels ingressos bruts procedents de la facturació’ en la quantia que representen els peatges que ha de satisfer a l'empresa ‘distribuïdora’. Vista la naturalesa d'aquesta qüestió i el fet que fins avui no hagi 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, essent costos en els quals necessàriament ha d'incórrer l'empresa ‘comercialitzadora’ per a l'obtenció dels seus ingressos, no tenen res a veure amb els costos necessaris per a l'existència del sistema en el seu conjunt (això és, amb 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 els servei específic contractat amb els seus clients. Per la seva part, les quantitats acreditades per l'empresa ‘distribuïdora’ per aquest concepte per ella no són costos, evidentment, sinó ingressos procedents d'una de les seves activitats també ordinàries. [...]”

“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 [...]”

“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”, si 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 2017/1997, 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.”

b) El segon gènere de consideracions a favor de la minoració discutida recau sobre el sentit de la reforma de la LRHL de 1988 efectuada per la Llei 51/2002, en establir a l'art. 24.1.c) VII 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". Ja hem dit en el Fonament Segon, seguint la doctrina del Tribunal Suprem continguda en les sentències de 10 de maig de 2005 i 21 de novembre de 2005 que aquesta reforma, en relació amb els subjectes passius de la taxa, no s'ha d'entendre com una reforma que impliqui un canvi en el sistema anterior, sinó com un aclariment d'una cosa que podia suscitar dubtes quan no hi havia cap norma que determinés aquest extrem. Doncs bé, no veiem cap raó que justifiqui que, si es pot predicar aquest caràcter de la reforma en relació a aquell extrem, no es pugui predicar el mateix caràcter en relació a l'explicitació en la minoració assenyalada en el nou redactat del paràgraf VII de l'art. 24.1. c) recollit en el TRLRHL, sobretot quan aquesta explicitació és del tot coherent amb l'explicitació també dels subjectes passius.

c) Aquesta minoració necessària de la base imposable, a fi d'evitar la doble imposició, a més a més resultava coherent amb les causes específiques que, amb anterioritat a la reforma de 2002, havien motivat la conveniència de circumscriure el fet imposable de la taxa en l'aprofitament de les xarxes i no en la seva titularitat, així com la pertinença d'estendre, per tant, als qui prestessin serveis mitjançant xarxes, amb

independència d'aquesta titularitat, la condició de subjecte passiu. Les causes específiques que estan a la base de tot això no són altres que la desagregació vertical dels sectors afectats, imposada legalment en un cas (l'elèctric), i possible en l'altre (el de les telecomunicacions), a fi de promoure la competència. Quan es produeix aquesta desagregació vertical, en l'aprofitament hi concorren titulars i no titulars de les xarxes, els subjectes passius s'han de multiplicar en conseqüència i sorgeixen inevitablement supòsits de doble imposició derivats de la necessitat d'accedir i connectar-s'hi per tal de desenvolupar les activitats corresponents.

d) Finalment, l'últim ordre de consideracions a favor de la minoració que ens ocupa és la jurisprudència favorable al respecte. Sense perjudici d'advertir que, en els casos examinats pel Tribunal Suprem en les sentències de 9 de maig i 10 de maig de 2005 citades en el fonament segon, es van tractar supòsits on les Ordenances recorregudes, anteriors a l'entrada en vigor de la reforma, preveïen aquesta minoració, sense efectuar-se cap objecció al respecte, és precís d'assenyalar que el TSJCat., tant en la sentència de 7 d'octubre de 2004, com en la de 27 de novembre d'aquest mateix any s'ha pronunciat expressament a favor d'aplicar aquesta minoració, des del moment que es van produir els canvis en l'estructuració sectorial assenyalats, subratllant, per consegüent, el caràcter aclaridor de la Llei 51/2002, de 27 de desembre també en aquest extrem. Així, en l'última citada, s'ha dit:

“El presente recurso de apelación se extiende también a la desestimación de la pretensión de que se deduzca de la base imponible el peaje satisfecho por la utilización de la red de distribución eléctrica a la titular de la misma y de conformidad con lo establecido en la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la LHL.”

“Se ha dicho ya que esta Sala en reiteradas ocasiones -sentencia núm. 987/04, de 7 de octubre entre otras- que lo apuntado en la mencionada Ley no puede entenderse como estrictamente innovativo, debiendo aplicarse desde la entrada en vigor de la nueva legislación liberalizadora en los aspectos en que recoge -aunque tardíamente- los efectos de la misma, entre los que indudablemente ha de comprenderse la exclusión de la base imponible del peaje en cuestión, por lo que debe estimarse la apelación en este concreto extremo, sin que sea óbice para ello el hecho -apuntado en la Sentencia apelada- de que no se hubiese acreditado entre el juzgado de Instancia el concreto importe a que tales peajes asciende en relación al hecho imponible de las concretas liquidaciones impugnadas, lo que podrá acreditarse, en su caso, en trámite de ejecución de sentencia.”

És cert que la pretensió que es dedueixin de la base imposable tots els costos “incomreguts per A... necessaris per a obtenir els ingressos esmentats per “marca blanca” [...]”, en els termes genèrics amb què la recurrent la formula, pot suposar la minoració d'aquesta base amb costos diferents que no impliquin la doble imposició assenyalada. No obstant, aquest extrem haurà de ser acreditat als efectes de fixar exactament quins conceptes dels que integrarien aquesta base imposable constitueixen conceptes que integren els ingressos bruts de facturació en el municipi de Barcelona per a l'operador que subministra l'accés indirecte.

Per la qual cosa,

ES PROPOSA

ESTIMAR en part el recurs; ANUL·LAR les liquidacions impugnades; i GIRAR noves liquidacions minorant la base imposable amb els costos que constitueixen ingressos bruts de facturació en el municipi de Barcelona per a l'operador que subministra l'accés indirecte.