

Consell Tributari

Expediente: 547/5

El Consell Tributari, reunido en sesión de 19 de febrero de 2007, conociendo del recurso presentado por C.T.S.O.X., SA, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El 13 de junio de 2005 la sociedad “C.T.S.O.X., SA” (en adelante A...) deduce recurso contra la resolución de 27 de abril de 2005 del Inspector Jefe del Instituto Municipal de Hacienda que había confirmado la propuesta de liquidaciones derivadas del acta de disconformidad levantada y relativas a la “tasa de aprovechamiento del vuelo, suelo y subsuelo” debida por la referida sociedad, correspondientes a los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002.

2.- En su escrito, la recurrente afirma que es “un operador de telecomunicaciones legalmente reconocido, habilitado mediante licencia individual tipo B1 para la prestación del servicio telefónico fijo disponible al público mediante el establecimiento o explotación de una red pública telefónica fija en el ámbito territorial de Cataluña”. Consta en el expediente la resolución del Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones de ... de 1999, por la que se otorga a A... la licencia individual mencionada.

3.- Por otro lado, también afirma en su escrito que existen tres modalidades de oferta del servicio de telefonía fija a los clientes (y lo mismo puede decirse de los servicios de conexión a Internet y transmisión de datos): (i) la modalidad de “acceso directo”, por la que se ofrece el servicio mediante la red propia del operador; (ii) la de “acceso indirecto”, por la que el servicio se ofrece mediante la utilización parcial de las redes del operador y las de otros operadores; y, finalmente (iii) una tercera, que la recurrente denomina “marca blanca”, consistente en la comercialización del servicio de “acceso indirecto” prestado por otros operadores, en virtud de la cual, dice, “la entidad comercializadora se limita a facturar al cliente final, a modo de marca blanca, el servicio telefónico ‘indirecto’ prestado por un tercero” (en este caso U...). Establecido lo anterior, la interesada manifiesta que

sólo lleva a cabo la prestación de servicios de telecomunicaciones mediante la primera y la tercera de las tres modalidades señaladas; esto es, la de “acceso directo” y la de “marca blanca”.

4.- Sin perjuicio de las afirmaciones anteriores, en su recurso la interesada alega en síntesis lo siguiente:

a) Nulidad del art. 3.1 de las Ordenanzas fiscales n. 3.12, reguladoras de la “tasa por aprovechamiento del vuelo, suelo y subsuelo” durante los períodos 1999 a 2002, en la medida en que ese artículo extiende la sujeción a la tasa referida a quienes no son titulares de las redes necesarias para la explotación de los servicios y, por tanto, vulnerando lo exigido por el art. 24.1 de la LRHL de 1988, a quienes no realizan ningún género de “utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público”. En este extremo la recurrente sostiene que la reforma de LRHL de 1988 efectuada por la Ley 51/2002, ha venido a corroborar implícitamente su alegación, así como la STSJCat. de 23 de septiembre de 2004, dictada en un supuesto en donde la recurrente fue parte. En el mismo sentido formula distintas consideraciones destinadas a combatir los fundamentos sobre los que la resolución impugnada basa la plena legalidad de las OOFF citadas y singularmente referidas a la “lógica inherente al mecanismo de cuantificación de la tasa” y a la perturbación de la lealtad concurrencial.

b) No realización del hecho imponible por lo que se refiere a los servicios prestados mediante la modalidad de la “marca blanca”, dado que esos servicios, en su opinión, “no constituye[n] utilización privativa del subsuelo municipal, ni un aprovechamiento especial del mismo”. En este extremo vuelve a sostener, con distintas consideraciones sobre el significado de las expresiones “utilización privativa” y “aprovechamiento especial”, que el hecho imponible de la tasa referida sólo lo realizan los titulares de la red, conforme debe deducirse del art. 24.1 de la LRHL de 1988, y en ningún caso el “mero arrendatario (que en este caso sería U...), ni mucho menos por el tercer operador (A...), que sólo comercializa el servicio de ‘acceso indirecto’ proveído por otro operador (U...)”.

c) Finalmente, y de modo subsidiario para el caso en que no se diera acogida a las alegaciones anteriores, la recurrente apela a la necesidad de minorar la base imponible de la tasa con los gastos “incurridos por A... necesarios para obtener los mencionados ingresos por ‘marca blanca’ [...]”, a los efectos de evitar que las liquidaciones que correspondan no incurran en doble imposición.

5.- A fin de proveer adecuadamente, este Consell Tributari, solicitó a la recurrente, el 8 de junio de 2006, una descripción detallada de los servicios denominados de “marca blanca” que lleva a cabo y, en particular, de los contratos que rigen a estos efectos las relaciones entre A... y U... y entre A... y los beneficiarios de los servicios indicados. Este requerimiento fue atendido por A... el 28 de junio de 2006.

6.- La División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda, propone la desestimación del recurso y la confirmación de las liquidaciones practicadas.

7.- La ejecución de la resolución impugnada ha sido suspendida a instancia de la interesada con la garantía de un aval del Banco ..., S.A. por la suma de 353.046,79 €

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Las cuestiones que se plantean en este recurso son tres: (i) la primera consiste en saber si están sujetas a la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular al régimen especial de cuantificación de la tasa previsto en el párrafo III del art. 24.1 de la LRHL de 1988 (en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2002), las empresas explotadoras de servicios, con independencia de que sean titulares o no de las redes cuyo empleo es imprescindible para la explotación de los mismos; dado que la respuesta a esta cuestión, como ya podemos adelantar es positiva, (ii) la segunda reside en determinar si, en el caso particular del sector de las telecomunicaciones, y en relación a los operadores que prestan servicios en la modalidad de “acceso indirecto”, así como quienes actúan como revendedores (resellers) – pues a esto se reduce el significado de la expresión “marca blanca” que emplea la recurrente- existe alguna razón singular por la que dichos operadores no deban de quedar sujetos al régimen de cuantificación de la tasa señalado, y finalmente si, dado que, como también podemos avanzar, en opinión de este Consell Tributari, la respuesta a esta segunda cuestión es que no existe razón alguna que los excluya de esta sujeción, (iii) en todo caso resultaría necesario minorar la base liquidable con alguno de los costes incurridos para la prestación de los servicios correspondientes.

Segundo.- La primera cuestión planteada es de carácter general y ya ha sido resuelta en sentido afirmativo por este Consell Tributari en el expediente 383/3, entre

otros, en concordancia con la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, confirmada expresamente por el Tribunal Supremo.

La reforma de la LRHL de 1988, llevada a cabo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (contenida luego en el Texto Refundido, aprobado por el RDL 2/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLRHL), a fin de disipar cualquier duda respecto del ámbito de aplicación del régimen especial de cuantificación de la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, previsto en el párrafo III del art. 24.1 de la LRHL de 1988, estableció explícitamente que en dicho régimen, aplicable a las empresas explotadoras de servicios, debían de incluirse “las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos”, añadiéndose que tal régimen debía aplicarse a esas empresas, “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” (así el art. 24.1.c. II y IV del TRLRHL).

El propósito de la norma era, como decimos, dejar claro que, materialmente y a efectos de la tributación local, el ámbito de aplicación de la tasa y, en particular, el del mencionado régimen especial de cuantificación no debía de experimentar cambio alguno como consecuencia de la profunda transformación de la regulación sectorial que venía afectando durante la última década a los servicios llevados a cabo por las referidas empresas y destinada a promover su desarrollo en régimen de libre competencia: singularmente en el sector de la energía, mediante la separación de las actividades de distribución y comercialización, que asignaba sólo a las primeras la titularidad de las redes necesarias, y también en el sector de las telecomunicaciones, desmantelando el monopolio de T. de E., SA, tanto en relación al establecimiento o explotación de las redes, como en relación a la prestación de servicios de telecomunicaciones, consintiendo la entrada de nuevos operadores en ambos mercados y, por consiguiente, fijando las necesarias obligaciones de interconexión y acceso debidas por los operadores titulares de las redes.

Con ello, la reforma de la LRHL de 1988, producida en el año 2002, no hacía otra cosa sino corroborar una doctrina que, sin perjuicio de la conveniente aclaración del legislador en materia de régimen local, ya había detectado la necesidad de interpretar que, a la vista de los cambios producidos por la referida regulación sectorial, el régimen especial de cuantificación de la tasa que nos ocupa debía de alcanzar inexorablemente a las empresas explotadoras de servicios, aunque no fueran titulares de las redes necesarias para prestarlos, si se daban claro está las demás circunstancias de afectación a la generalidad o a una parte importante del vecindario, que también exigía el art. 24.1.III de la LRHL de 1988.

En este sentido esa doctrina venía entendiendo (a) que ni en la delimitación del hecho imponible de la tasa en el art. 20 de la LRHL de 1988, ni en la del sujeto pasivo del art. 23 de la misma, ni en el régimen general de cuantificación establecido en el párrafo I del art. 24.1, ni, por supuesto, en el régimen especial de cuantificación de la tasa contenido en el párrafo III del artículo mencionado, no existía ninguna vinculación explícita entre esas categorías conceptuales y la necesidad de gozar de la titularidad de las redes; (b) que la exclusión de las empresas que no fueran titulares de las redes de ese régimen especial, sólo era una conclusión derivada de una interpretación restrictiva y errónea de las expresiones “utilización privativa” o “aprovechamiento especial” del dominio público contenidas en dichos preceptos; (c) que para la exacción de la tasa bastaba, de entrada, con que se produjese uno de estos dos hechos en beneficio de la empresa explotadora; (d) que la expresión “aprovechamiento especial”, que es aquello que, según se entendía, ocurría en esos casos, no podía reducirse a los supuestos, normalmente “extractivos” de la leyes de aguas, montes, minas y costas, con los que cierta doctrina ilustraba su significado, sino que abarcaba cualquier uso cualificado en beneficio propio que no supusiera necesariamente la ocupación efectiva y la exclusión del uso de los demás; y finalmente (e) que ese “aprovechamiento especial” en relación a las empresas explotadores de servicios que precisan ineludiblemente el empleo de redes para la prestación de los mismos, consiste en la posibilidad de acceder a las mismas, tanto si esa posibilidad radica en un derecho de propiedad sobre ellas, como si radica en cualquier otro título.

Este era el criterio sostenido por el Consell Tributari. En particular, en el citado expediente 383/3, y siguiendo la línea que habíamos marcado en el expediente 370/00, relativo al sector de las telecomunicaciones, dijimos:

“[...] 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 [...]. 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 demanio 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 empresas 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 LRHL).”

“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 ... 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’.”

De esta forma este Consell Tributari venía a compartir la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña recogida, entre otras, en las sentencias de 26 de septiembre y 25 de octubre de 2001, 4 y 24 de abril, 31 de mayo, 11 y 23 de octubre de 2002, 8 y 22 de enero de 2003, 26 de noviembre de 2004 y 14 de abril de 2005 (con cita, estas siete últimas, de la sentencia de 4 de abril de 2002 anterior, la cual a su vez se remitía al contenido doctrinal de las de 2001 citadas).

Doctrina además que ha sido confirmada por las SSTS de 9, 10 y 18 de mayo de 2005 (ponentes respectivamente D. Juan Gonzalo Martínez Micó, D. Emilio Frías Ponce y D. Manuel Vicente Garzón Herrero) y por la de 21 de noviembre del mismo año (ponente D. Rafael Fernández Montalvo), dictadas todas ellas en supuestos en los cuales la entidad recurrente, que no era titular de las redes necesarias para la explotación del servicio de suministro de energía eléctrica, por tratarse de una entidad meramente “comercializadora”, impugnaba la legalidad de las correspondientes OOFF por configurar estas el hecho imponible de las mismas con independencia de la titularidad de dichas redes, debiendo de recordarse, además que las citadas de 9 de mayo y 21 de noviembre eran precisamente confirmatorias de las sentencias del TSJCat. antes señaladas, de 4 de abril y 31 de mayo de 2002 respectivamente, que habían sido recurridas en casación.

En los términos en que el Alto Tribunal sintetizaba la alegación fundamental de la recurrente, análoga en todos esos cuatro supuestos, dicha alegación consistía en sostener,

como lo hace A... en este recurso, que, dado que el hecho imponible de la tasa lo constituye la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, esta utilización o aprovechamiento sólo puede tener lugar con aquellos elementos que efectivamente lleguen a ocupar materialmente el dominio público municipal, y respecto de los cuales el art. 20.3 de la LRHL de 1988 efectúa una relación. Y si esto es así, entonces las empresas comercializadoras no pueden realizar el hecho imponible de la tasa, “puesto que no son titulares dominicales de las redes y, en consecuencia, no llegan a ocupar el dominio público municipal”, debiéndose de concluir 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”.

Pues bien frente a estas constantes alegaciones de las empresas explotadoras de suministro que no son titulares de redes, el Tribunal Supremo ha salido al paso, afirmando con toda rotundidad, en las cuatro sentencias mencionadas, que esas empresas meramente “comercializadoras están sujetas a la tasa por las razones que se reproducen a continuación [FD 5º de la STS de 21 de noviembre 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 como 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 todo esto se deduce pues que, sin perjuicio de la observación sobre la base imponible apuntada por el Alto Tribunal en relación a la aplicación del régimen especial – comprensible por otro lado, al no ser ese extremo objeto central de discusión en los cuatro casos contemplados, aunque concluyendo implícitamente en todos ellos a favor de su aplicación incluso en los casos en que no se da la afectación a la generalidad del vecindario y se emplea como medio de cálculo del valor de mercado de la utilidad derivada del aprovechamiento-, la sujeción a la tasa que nos ocupa de las empresas explotadoras de servicios que acceden a las redes sin ser titulares de las mismas era ya antes de la reforma de LRHL de 1998 efectuada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, un principio indiscutible.

Por esa razón no puede acogerse la alegación de la recurrente conforme a la cual, y en virtud de un giro literal de la exposición de motivos de esta última Ley citada, sostiene que la conclusión anterior sólo es admisible desde la entrada en vigor misma. En este extremo y para alejar cualquier duda al respecto debemos consignar aquí que el propio Tribunal Supremo -como ya lo habían adelantado las sentencias del TSJCat. de 26 de noviembre de 2004 y 14 de abril de 2005-, en la sentencia de 9 de mayo de 2005 (FD 4º) citada, reconoce que la interpretación que propugna del hecho imponible y de los sujetos pasivos de la tasa en la LRHL de 1988 está en la línea de la reforma efectuada por la Ley 51/2002. Y en las sentencias de 10 de mayo (FD 6º) y 21 de noviembre de 2005 (FD 6º), también citadas, el Alto Tribunal afirma de modo inequívoco, lo siguiente:

“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.”

Por último conviene señalar que el único extremo en que la recurrente lleva razón, aunque esta circunstancia en nada afecte a la conclusión anterior, es en su advertencia relativa a la inadecuación de la STSJCat de 23 de septiembre de 2004, en la que fue recurrente la propia A..., para fundar la sujeción a la tasa que nos ocupa de las empresas que no son titulares de redes, como pretende la resolución impugnada. En efecto, en esa sentencia, a la que podrían añadirse las 25 de mayo de 2004 (en la que fue recurrente C.T., SAU) y 5 de abril de 2004 (en la que fue recurrente J.T., SAU), como acertadamente señala la interesada no se discutía la sujeción a la tasa de las empresas explotadoras de servicios que no eran titulares de las redes necesarias, sino que, sentado que la empresa involucrada era titular de redes, la cuestión estaba circunscrita a si la cuantificación de la tasa indicada debía ajustarse al régimen general del párrafo I del art. 24.1 de la LRHL de 1988, o al especial previsto en el párrafo III. De la conclusión que sostuvo Tribunal Superior catalán, y conforma a la cual el régimen aplicable era este último, nada puede derivarse, ni a favor ni en contra, de la conclusión que aquí se ha establecido respecto a la sujeción a la tasa de las empresas explotadoras de servicios que no son titulares de redes.

De modo que, por todo lo anterior se deduce, como habíamos adelantado, que incluso antes de la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, las empresas prestadoras de servicios de telecomunicaciones estaban sujetas a la tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular al régimen especial de cuantificación de la misma previsto en el párrafo III del art. 24.1 de la LRHL de 1988, con independencia de que fueran o no titulares de las redes necesarias para prestarlos. De esta conclusión además se colige que el art. 3. de las OOFF n. 3.12 de los períodos 1999 a 2002, estaba plenamente ajustado a la Ley y, por consiguiente, nada hay que objetar a su redacción como pretende la recurrente.

Tercero.- La conclusión alcanzada en el fundamento anterior conduce a responder negativamente la segunda cuestión planteada y, por consiguiente, a rechazar el

segundo orden de alegaciones que la recurrente formula con el fin de impugnar las liquidaciones de la tasa correspondientes a los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002.

Aquí el núcleo del argumento de la recurrente reside en sostener que en la prestación del “servicio telefónico fijo disponible al público”, que efectúa al amparo de la licencia individual tipo B1 que ostenta, así como, en la prestación de los servicios de conexión a Internet y transmisión de datos que también lleva a cabo, A... sólo debería de estar sujeta a la tasa por el aprovechamiento especial del dominio público local que se produce cuando dichos servicios son prestados con la modalidad que denomina de “acceso directo”; esto es, la modalidad que entraña prestar esos servicios mediante el empleo de redes de telecomunicación propias. Este extremo no lo discute en absoluto la recurrente. Mientras que, entiende, A... no debería de estar sujeta a la Tasa cuando esos servicios los presta en la modalidad de “marca blanca”, puesto que, esta modalidad de prestación gravita únicamente sobre redes ajenas, y por tanto, de modo consistente con lo anterior, sólo los titulares de las mismas deberían de ser los sujetos pasivos del gravamen, en la medida en que son sólo ellos quienes realizan el aprovechamiento indicado.

En este punto, A... trata de aclarar quién, en su lógica, sería efectivamente el sujeto pasivo en este caso. Con este fin afirma que, en su condición de prestadora de servicios en la modalidad de “marca blanca”, A... se limita a la “comercialización” de los servicios de “acceso indirecto completo de otro operador” que es U... (actualmente “F.T.E., SA”); el cual, en virtud de esa modalidad de acceso, tampoco es titular de red alguna, sino mero arrendatario de las redes del operador dominante (esto es, “T. de E., SA”), entidad que, por la razón señalada, debería ser la única sujeta al gravamen.

Como se ha indicado en los Antecedentes, el 8 de junio de 2006 este Consell Tributari solicitó que A... aclarara el significado de la expresión “comercialización”, con la que había titulado su actividad en este extremo. Con este fin, el 8 de junio de 2006 requirió a A... para que efectuara, una descripción detallada de los servicios denominados de “marca blanca” que llevaba a cabo y, en particular, de los contratos que rigen a estos efectos las relaciones entre A... y U... y entre A... y los beneficiarios de los servicios indicados.

Atendiendo a este requerimiento, el 28 de junio de 2006 la interesada aportó escrito en donde formuló nuevas consideraciones en defensa de su argumentación anterior, centradas todas ellas en el hecho de que en la modalidad de “marca blanca” se limitaba a comercializar servicios de telecomunicación sobre la red de otro operador, “F.T.E., SA”, de su grupo empresarial (puesto que, como se deduce del expediente, A... es una sociedad

participada mayoritariamente por esta otra sociedad). Este escrito venía acompañado de seis anexos en los que se contenía:

(I) Certificación del acuerdo del Consejo del Mercado de las Telecomunicaciones de ... de 2000, por el que, entre otras cosas, se decide la inscripción, en el Registro Especial de Titulares de Autorizaciones Generales, de “C.T.S.O.X, SA” (A...) como titular de una “autorización provisional” para la prestación del servicio de “Reventa del Servicio Telefónico”; certificación que lleva adjunta la Resolución de la Secretaria General de Comunicaciones, de ... de 2000, por la que se otorga a “C.T.S.O.X, SA” (A...) una “autorización provisional” para la prestación del servicio de “Reventa del Servicio Telefónico”.

(II) Contrato de prestación de servicios Switchless, celebrado entre “C.T.S.O.X, SA” (A...) y “L.T., SAU” (hoy “F.T.E, SA”), con sus correspondientes anexos (en adelante, “Contrato Reventa”).

(III) Facturas de U... en concepto de “reseller” del “Servicio Indirecto” y “Soluciones Internet Formul@” de los ejercicios 1999 a 2002.

(IV) Escrito del Subdirector General de Operadores y Tecnologías de la Información, de ... de 2004, por el que, en contestación al escrito de A... de 17 de febrero de 2004, manifiesta que A... no está sujeta a obligaciones de servicio público en relación a la prestación del servicio de reventa del servicio telefónico y, por consiguiente, no constituye este caso uno de los supuestos previstos en el art. 56.2 del RD 1736/1998, de 31 de julio, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Título III de la Ley General de Telecomunicaciones (LGTel. 1998) en lo relativo al servicio universal de telecomunicaciones, a las demás obligaciones de servicio público y a las obligaciones de carácter público en la prestación de los servicios y en la explotación de las redes de telecomunicaciones.

(V) Modelo de Contrato de Prestación de Servicios de Telecomunicaciones – Servicio de Telefonía de Acceso Indirecto y Soluciones Internet (en adelante modelo “Contrato Clientes”).

(VI) Descripción comercial del “acceso indirecto” extraído de la página web de A... (www.cat).

Pues bien, de toda esta nueva documentación se deduce que, incluso en relación a la prestación de servicios de telecomunicaciones que presta A... en la modalidad denominada “marca blanca”, se produce -a pesar de que no sea titular de las redes necesarias al efecto- un aprovechamiento especial del dominio público, conforme al sentido del art. 24.1 la LRHL de 1988 que hemos establecido en el Fundamento anterior, y,

además, no existe singularidad substancial alguna en esa modalidad de prestación que pueda alterar esta valoración.

En efecto, por la documentación señalada queda claro que A... en la modalidad de “marca blanca”, actúa como una “revendedora” de servicios de telecomunicación (un “reseller” en la terminología al uso), y no como un mero agente o intermediario de la operadora (antes “L.T., SAU” y hoy “F.T.E., SA”) que facilita el “acceso indirecto” a las redes de otros. Por eso A..., en este extremo, debe de considerarse como una auténtica prestadora directa de servicios de telecomunicación, sujeta a la tasa.

Esta valoración de la actuación de A... deriva del significado que posee la condición de revendedor (“reseller”) en el sector de las telecomunicaciones. Tal y como ha señalado la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones en múltiples resoluciones (vid. por todas la de 26 de junio de 2003 en relación al acuerdo T. de E., SA y 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.” Y añadiendo, en muchas otras ocasiones (vid. por todas éstas la de 19 de abril de 2001 en el caso “I.N.C.”): “la actividad de los denominados revendedores de tráfico o ‘resellers’ consiste en 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 presente caso, el contrato de acceso con el operador dominante (el titular de las redes) lo celebra “L.T., SAU” (hoy “F.T.E., SA”), para ser luego ésta quien, mediante el “Contrato de Reventa” concluido con A..., transmite a esta última una determinada capacidad de aquel acceso adquirido o unos determinados servicios. Pero en relación a esa capacidad transmitida y esos servicios, es finalmente A..., la revendedora (“reseller”), quien, en nombre propio y por cuenta propia, asumiendo enteramente el riesgo del negocio, los pone a disposición de los clientes finales mediante los correspondientes “Contratos Clientes”.

A..., en la actividad que denomina “comercialización”, no media para que los clientes últimos acaben celebrando contratos con quien proporciona el “acceso indirecto” “L.T., SAU” (hoy “F.T.E., SA”), percibiendo con ello una comisión, como correspondería a un intermediario. En este extremo, A... no es un simple agente de “F.T.E., SA”, sino un prestador de servicios de telecomunicaciones en nombre propio, que, por supuesto, debe utilizar redes ajenas para prestarlos. Pero esta última circunstancia, como ya sabemos, en nada altera la cuestión esencial.

Así se deduce como decimos de la simple lectura del “Contrato Reventa”, en donde el Artículo 3 señala que su objeto es “la definición 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 [...]”. Y en el Artículo 5, a los efectos de establecer las obligaciones que asume el PST, esto es A..., en el apartado 1 se establece que “[e]l PST declara: ejercer la actividad comercial de proveedor de servicios telefónicos a sus clientes”; y el apartado 7 señala: “[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”; y, finalmente, el apartado 8 añade: “[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”.

La misma conclusión se alcanza, si se considera el “Contrato Clientes”, cuyo objeto no es otro, conforme al punto 1 de las Condiciones Generales, 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”, y en cuyo clausulado restante en ningún momento aparece referencia alguna a una prestadora y/o contratante con los clientes distinta de la propia A..., salvo la irrelevante, como se verá, mención a “F. T.E., SA” como titular del prefijo para la selección de operador.

En síntesis, A... es una “revendedora” en sentido estricto y, por tanto, una prestadora de servicios de telecomunicaciones, y como tal, a los efectos de la tasa que nos ocupa, sujeto pasivo de la misma.

Para su actuación como “revendedora” A..., como todos los “revendedores” en sentido estricto durante la vigencia de la LGTel. 1998, tuvo que obtener en su día un título habilitante singular: una “autorización provisional”, al amparo del art. 14 de la LGTel. 1998. Esta circunstancia corrobora la conclusión anterior.

En efecto, como es bien sabido, durante la vigencia de la LGTel. 1998 era preciso disponer de un título habilitante -bien una “autorización general”, bien una “licencia individual”-, para la prestación de los servicios y para el establecimiento o explotación de las redes de telecomunicaciones, conforme requería el art. 7 de esa Ley. Era claro que los servicios de telecomunicaciones prestados por los revendedores no podían cobijarse dentro del ámbito de las “licencias individuales” ex art. 15 de la LGTel. 1998, dados sus términos estrictos, más como, en todo caso, precisaban de un título habilitante, este no podía ser otro que una “autorización general” ex art. 10 de la LGTel. 1998, en la medida en que este título era el reservado para aquellos supuestos de prestación de los servicios y de establecimiento o explotación de las redes de telecomunicaciones que no precisasen el otorgamiento de una “licencia individual”. Sin embargo, para obtener una autorización de este género era preciso que existiera una regulación al efecto que permitiera otorgarla de forma reglada y automática. La Orden de 22 de septiembre de 1998 sobre “autorizaciones generales” no había establecido regulación alguna al respecto; por ello, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones entendió que el título habilitante para la prestación de los servicios de telecomunicación de los revendedores debía de ser una “autorización provisional” otorgada al amparo del art. 14 de la LGTel. 1998, previsto para la prestación de nuevos servicios, y conforme al procedimiento, eso sí, fijado en la citada Orden de 22 de septiembre de 1998, para las “autorizaciones generales”.

A... ha acreditado ostentar la correspondiente “autorización provisional”, mediante la documentación anexada a su escrito de 28 de junio de 2006, tal y como hemos señalado. Y es precisamente este título habilitante singular aquello que explica, por otro lado, por qué no pueden ser acogidas tampoco las consideraciones que en este último escrito destina a reforzar sus alegaciones.

En su escrito de 28 de junio de 2006, A... advierte, por una parte, que el código de selección de operador no le pertenece, sino que se sirve del correspondiente a “F.T.E., SA” para prestar los servicios en la modalidad discutida, y por otra que no está sujeta a obligaciones de servicio público en relación a la prestación del servicio de reventa del servicio telefónico, conforme acredita mediante escrito del Subdirector General de Operadores y Tecnologías de la Información, de ... de 2004, aportado como Anexo IV. Con todo ello pretende avalar su condición de “comercializadora”, su distanciamiento jurídico de quienes son titulares de las redes y, por consiguiente, la no sujeción a la tasa.

Sin embargo ninguna de estas dos consideraciones ulteriores puede servir para este propósito. Esos dos hechos que destaca ahora la recurrente son consecuencia, única y exclusiva, de su condición de revendedora (“reseller”); mejor dicho, son derivados de que

el título habilitante para el desarrollo de esa actividad es una “autorización provisional”, y son hechos que responden a una lógica particular que en nada impide considerar a A... como prestadora directa de servicios de telecomunicación y por consiguiente, sujeto de la tasa.

En efecto, la no titularidad del prefijo de selección de operador, se explica porque este prefijo es, técnicamente, un recurso público de numeración ex art. 30 de la LGTel. 1998, y como tal, sólo puede ser asignado a quienes dispongan de un título que les habilite al efecto, lo cual, conforme se deriva del art. 1.2 del RD 225/1998, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento de asignación y reserva de recursos de numeración por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, no concurre en el caso de los titulares de “autorizaciones provisionales”. Además, dado que la asignación de recursos públicos de numeración no constituye “otorgamiento a su titulares de ningún derecho o interés patrimonial sobre los mismos” ex art. 4.4 del RD 225/1998, citado, tales recursos no puede ser cedidos a terceros por sus titulares, salvo en los casos de reasignación o transferencia, que nada tienen que ver con los “revendedores”.

Y algo semejante ocurre con la ausencia de obligaciones de servicio público de A... en tanto que “revendedora”, puesto que estas se imponen a quien se halla en mejores condiciones de cumplirlas en función de su disponibilidad de la red y de los recursos correspondientes, y por ello, conforme al art. 1 del RD 1736/1998 ya citado, éstas sólo podían imponerse a los titulares de “licencias individuales” y, en casos excepcionales, a los de “autorizaciones generales”, pero nunca a los revendedores, dado que el título habilitante, al amparo del cual llevaban a cabo esta actividad era una “autorización provisional”, como se lo advirtió a A... el Subdirector General de Operadores y Tecnologías de la Información, en su escrito de ... de 2004, que la recurrente ha aportado. Ahora bien, esto que es consecuencia en última instancia, si se quiere, de la no titularidad de las redes, nada tiene que ver tampoco con el aprovechamiento especial de las mismas, que aquí nos ocupa.

En conclusión, la prestación de servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad de “marca blanca”, no posee singularidad substantiva alguna, respecto de otras modalidades de prestación, que exima a quien la lleve a cabo de la sujeción a la tasa y a su forma de cuantificación.

Y a esa misma conclusión, derivada de la falta de singularidad substantiva en lo relativo a la “marca blanca”, debería de llegar A..., si mantuviera la afirmación realizada en su recurso, conforme a la cual, “cuando el legislador ha querido gravar la prestación de servicios de ‘acceso indirecto’ y, en su caso, los de ‘marca blanca’, con la

tasa de referencia, así ha tenido que configurarlo expresamente”, una vez demostrado, como hemos establecido en el Fundamento anterior, que la reforma de la LRHL de 1988, efectuada por la Ley 51/2002, ha sido una reforma meramente aclaratoria del régimen vigente con anterioridad a la misma. Y en este sentido, téngase en cuenta además que el párrafo II del art. 24.1.c) de la TRLHL ha dispuesto inequívocamente que en la categoría de las empresas explotadoras se incluyen igualmente las “comercializadoras”.

Cuarto.- El tercer orden de alegaciones las formula con carácter subsidiario, para el caso en que no se diera acogida a las anteriores. Se trata de alegaciones que giran en torno a la necesidad de minorar la base imponible de la tasa con los gastos “incurridos por A... necesarios para obtener los mencionados ingresos por ‘marca blanca’ [...]”, a los efectos de evitar que las liquidaciones que correspondan no incurran en doble imposición.

Esta cuestión ya ha sido tratada por el Consell Tributari en diversas ocasiones, referidas principalmente al sector eléctrico, como es el caso examinado en el expediente 383/3. Y en coherencia con lo ya establecido es preciso acoger las alegaciones de la recurrente.

En efecto, la cuestión que aquí se vuelve a plantear es la de si antes de la reforma de la LRHL de 1988 acometida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre –puesto que es inequívoco que a partir de la entrada en vigor de la misma, la respuesta es afirmativa-, de la base imponible de la tasa por el aprovechamiento especial del suelo, subsuelo y vuelo que efectúan las empresas explotadoras de servicios de suministros, y consistente, como establecía el art. 24.1.III [y sigue estableciendo ahora, el primer párrafo de la letra c) del art. 24.1 del TRLRHL en los mismos términos] en los “ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas”, debe ser reducida, en el caso en que dichas empresas deban emplear redes ajenas para la explotación de los servicios que prestan, con los costes que, en concepto de acceso o interconexión, satisfagan a los titulares de esas redes.

Pues bien, aquí, la respuesta a esta cuestión, en coherencia con lo razonado en casos similares, como decimos, también debe de ser afirmativa. Fundan el sentido esta respuesta, cuatro géneros de consideraciones: (a) la interdicción de la doble imposición; (b) la naturaleza aclaratoria del régimen vigente con anterioridad, que posee en este extremo la reforma de la LRHL de 1988 efectuada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, (c) la necesidad de coherencia con la interpretación del hecho imponible de la tasa efectuada a la luz de las transformaciones legales que han experimentado los sectores relevantes

afectados; y (d) finalmente, la coincidencia de esta respuesta con el criterio fijado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

a) La interdicción de la doble imposición constituía la base del argumento sostenido en los expedientes de este Consell Tributari antes citados. Adviértase que la necesaria minoración de los ingresos brutos procedentes de la facturación con las cantidades satisfechas en concepto de acceso o interconexión a las redes ajenas por el sujeto pasivo a los titulares de éstas, no derivaba de la conveniencia de ajustar la interpretación de la expresión “ingresos brutos procedentes de la facturación” al sentido que, en virtud de otras disciplinas, contables y sectoriales, podía tener la misma, sino al simple hecho de que si no se producía esa minoración, las empresas titulares de las redes, las cuales también se hallan sujetas a la misma Tasa, verían gravadas con ella esas mismas cantidades en la medida en que para ellas esas cantidades constituyen parte de sus propios “ingresos brutos procedentes de la facturación”.

De la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias de 8 de abril de 1991 (ponente Ricardo Enríquez Sancho), 18 de septiembre de 1996 (ponente Ramón Rodríguez Arias), 23 de enero y 13 de abril de 1998 (ponente Alfonso Gota Losada en ambas) y 4 de julio de 2003 (ponente Ramón Rodríguez Arribas), y que analizamos con todo detalle en el expediente 383/3, se deducía claramente que, frente a las pretensiones de las empresas explotadoras de servicios de minorar la base imponible de la tasa en la suma correspondiente a determinados costes en que incurrían en la prestación de los servicios, en virtud de criterios basados en la legislación sectorial y contable, el Alto Tribunal siempre ha sostenido que semejantes pretensiones chocan frontalmente tanto con el sentido de la expresión “ingresos brutos procedentes de la facturación”, como con la exigencia, también contenida en el art. 24.1.III de la LHL de 1988 de que el importe de esa tasa esté cifrado en el 1,5 por 100 de esos ingresos “en todo caso y sin excepción”. Sin embargo toda esa jurisprudencia y la doctrina legal fijada en la STS de 23 de enero de 1998 y excepcionalmente reiterada en la de 4 de julio de 2003, nunca ha tratado el problema singular de los costes de acceso o interconexión, ni el problema de doble imposición que entrañan. Toda esa jurisprudencia se ha limitado a establecer, lógicamente por otro lado, que sin una intervención explícita del legislador en la definición de la base imponible de la tasa, la suma de los “ingresos brutos procedentes de la facturación” no podía reducirse con ningún género de coste que fuese necesario para el funcionamiento del sistema (eléctrico, pues era al que se circunscribían los supuestos examinados) en su conjunto y en especial con los denominados “costes permanentes del sistema y costes de diversificación de

seguridad y abastecimiento”) que eran a los que se refiere la doctrina legal fijada en la citada STS de 23 de enero de 1998 y reiterada en la de 4 de julio de 2004.

Para ver como el problema esencial aquí estriba en la doble imposición que entraña la no minoración de la base imponible con los costes de acceso o interconexión, basta recordar los términos exactos con los que en el expediente 383/3 tratamos este asunto, aplicables aquí en todos sus extremos, advirtiendo sólo que con la expresión “peajes” allí nos referíamos a los costes de acceso o interconexión.

“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. [...]”

“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 segundo género de consideraciones a favor de la minoración discutida gravita sobre el sentido de la reforma de la LRHL de 1988 efectuada por Ley 51/2002, al establecer en el art. 24.1.c) VII de aquella 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". Ya hemos dicho en el Fundamento Segundo, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las sentencias de 10 de mayo de 2005 y 21 de noviembre de 2005 que esta reforma, en relación a los sujetos pasivos de la tasa, no debe ser entendida como una reforma que entrañe un cambio en el sistema anterior, sino como una mera aclaración de algo que podía suscitar dudas cuando no había norma alguna que determinara ese extremo. Pues bien no vemos razón alguna que justifique que, si puede predicarse ese carácter de la reforma en relación a aquel extremo, no pueda predicarse el mismo carácter en relación a la explicitación en la minoración señalada en el nuevo redactado del párrafo VII del art. 24.1. c) recogido en el TRLRHL, máxime cuando esa explicitación es absolutamente coherente con la explicitación también de los sujetos pasivos.

c) Esa minoración necesaria de la base imponible, a fin de evitar la doble imposición, resultaba además coherente con las específicas causas que, con anterioridad a la reforma de 2002, habían motivado la conveniencia de circunscribir el hecho imponible de la tasa en el aprovechamiento de las redes y no en su titularidad, así como la pertinencia de extender, por tanto, a quienes prestasen servicios mediante redes, con independencia de

esa titularidad, la condición de sujeto pasivo. Las específicas causas que están en la base de todo esto no son otras que la desagregación vertical de los sectores afectados, impuesta legalmente en un caso (el eléctrico), posible en el otro (el de las telecomunicaciones), a fin de promover la competencia. Cuando esa desagregación vertical se produce, en el aprovechamiento concurren titulares y no titulares de las redes, los sujetos pasivos deben multiplicarse en consecuencia y surgen inevitablemente supuestos de doble imposición derivados de la necesidad de acceder y conectarse a las mismas para desarrollar las correspondientes actividades.

d) Finalmente, el último orden de consideraciones que milita a favor de la minoración que nos ocupa es la jurisprudencia favorable al respecto. Sin perjuicio de advertir que, en los casos examinados por el Tribunal Supremo en las sentencias de 9 de mayo y de 10 de mayo de 2005 citadas en el fundamento segundo, se trataron supuestos en donde las Ordenanzas recurridas, anteriores a la entrada en vigor de la reforma, preveían esa minoración, sin efectuarse ningún reparo al respecto, es preciso señalar que el TSJCat., tanto en la sentencia de 7 de octubre de 2004, como en la de 27 de noviembre de ese mismo año se ha pronunciado expresamente a favor de aplicar esa minoración, desde el momento en que se produjeron los cambios en la estructuración sectorial señalados, subrayando, por consiguiente, el carácter aclaratorio de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre también en este extremo. Así en la última citada se ha dicho:

“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.”

Es cierto que la pretensión de que se deduzcan de la base imponible todos los costes “incurridos por A... necesarios para obtener los mencionados ingresos por “marca

blanca” [...]”, en los términos genéricos con que la recurrente la formula, puede suponer la minoración de dicha base con costes distintos que no entrañen la doble imposición señalada. No obstante, este extremo deberá ser acreditado a los efectos de fijar exactamente qué conceptos de los que integrarían dicha base imponible constituyen conceptos que integran los ingresos brutos de facturación en el municipio de Barcelona para el operador que suministra el acceso indirecto.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR en parte el recurso; ANULAR las liquidaciones impugnadas; y GIRAR nuevas liquidaciones minorando la base imponible con los costes que constituyan ingresos brutos de facturación en el municipio de Barcelona para el operador que suministra el acceso indirecto.