

La tasa por ocupación del dominio público por parte de empresas explotadoras de servicios de suministros: problemas actuales **

Enrique Ortiz Calle *

1. El hecho imponible de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro. 2. El régimen especial de cuantificación de la tasa en el supuesto de las empresas explotadoras de servicios de suministros.

RESUMEN

La llamada "tasa del 1,5 por 100" presenta un alto grado de conflictividad jurídica en buena medida debida al proceso de liberalización de los servicios públicos de suministros. Esta conflictividad se ha trasladado igualmente a la doctrina científica, que ha llegado incluso a poner en tela de juicio la propia naturaleza de tasa de la figura. Determinados aspectos de la regulación de esta tasa han resultado especialmente polémicos en el pasado, como la realización del hecho imponible por empresas que no son titulares de las redes que ocupan el dominio público, y otros lo siguen siendo hoy como la delimitación del concepto "ingresos brutos procedentes de la facturación"; aspectos que, entre otros, son analizados en este trabajo.

PALABRAS CLAVE: dominio público, utilización privativa, aprovechamientos especiales, servicios de interés general, ingresos brutos procedentes de la facturación.

1. EL HECHO IMPONIBLE DE LA TASA POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA O APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO A FAVOR DE EMPRESAS EXPLOTADORAS DE SERVICIOS DE SUMINISTRO

Como ha explicado MUÑOZ MACHADO, el dominio público fue el título que tradicionalmente invocó la Administración, también en el ámbito local, para intervenir en diversos sectores económicos que precisaban para el desarrollo de sus actividades el empleo de este tipo de bienes públicos, ya que la Administración no contaba con otro título de intervención, ni con otra técnica jurídica que la concesión del dominio público⁽¹⁾. La utilización privativa y el aprovechamiento especial del dominio público constituyen, como es sabido, el presupuesto de hecho o hecho imponible de las tasas locales, de acuerdo con el artículo 20.1.A) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL); sin que para la realización de dicho presupuesto normativo se requiera en todo caso de un título específico como la concesión administrativa. De hecho, así sucede justamente con las tasas que recaen sobre la utilización o aprovechamiento del dominio público local por parte de empresas prestadoras de servicios públicos de suministro, tasas que son objeto de este trabajo y cuyo régimen especial de cuantificación se regula en el artículo 24.1 c) de la LRHL.

En el sector de las empresas prestadoras de servicios públicos de suministro, en el pasado se dio la

* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid.

** Este trabajo fue presentado en la Jornada de Tributación Local celebrada en Móstoles el 27 de febrero de 2008.

(1) Vid., MUÑOZ MACHADO, S., "Servicio público y mercado", T.IV., "El sistema eléctrico", Cívitas, Madrid, 1998, p. 13 y ss.

circunstancia de que concesiones administrativas, dominio público y tasas locales fueron tres elementos necesariamente vinculados en el marco de un régimen monopolístico; de tal forma que el presupuesto de hecho de la tasa se asociaba a una utilización privativa, por parte del monopolista titular de la concesión, de los bienes demaniales. Sin embargo, la desaparición del régimen de monopolio, como consecuencia de los procesos de liberalización económica, desencadenó un alto índice de conflictividad jurídica en el ámbito de la fiscalidad local ⁽²⁾, pues la proliferación de operadores en los distintos sectores económicos –y, en primer lugar, en los sectores eléctrico y de las telecomunicaciones– dio lugar a considerables dudas en torno a la posibilidad de considerar existente la utilización privativa del dominio público en torno a la cual había pivotado el hecho imponible de esta clase de tasas locales.

En particular, tales dudas se plantearon en aquellos sectores en que, por las características del modelo liberalizador elegido, resultaba posible la concurrencia de varios operadores económicos para la prestación de sus servicios utilizando redes tendidas en el dominio público local, cuya titularidad no necesariamente les correspondía, pues en ocasiones su intervención se realizaba como simples comercializadores de los servicios en cuestión. Por ello, al entender que “*el uso del dominio público municipal que hacen las empresas comercializadoras... es un uso pura y simplemente virtual*”, se consideraba que su sometimiento a la tasa implicaba “*una radical y absoluta desnaturalización de la categoría tributaria tasa y, por ende y lo que es más grave aún, una agresión directa y sin matices al principio de capacidad de pago*” ⁽³⁾; o, en términos más matizados, que al ser el hecho imponible de la tasa la ocupación del dominio público, la misma “*es exigible a la empresa suministradora, como propietaria de la línea cuya ocupación de terrenos de uso público municipal constituye el hecho imponible de este tributo*”, por lo que no podría sostenerse que se realiza el hecho imponible por parte de empresas

que no son propietarias de las redes a través de las cuales prestan el suministro, ya que “*no es posible, por vía interpretativa, desnaturalizar hasta tal punto este gravamen, olvidando que se trata de una tasa, y convertirla, por razones recaudatorias o de otra índole, en un impuesto que grave los beneficios obtenidos por las compañías explotadoras de servicios de suministros*” ⁽⁴⁾. Esta tesis conduciría a que las empresas distribuidoras, propietarias de las redes, en el caso de los suministros realizados por empresas comercializadoras que no sean propietarias de las mismas pero que las utilicen en virtud de determinados derechos de acceso, sólo resultarían gravadas por los peajes que abonan dichas empresas a la propietaria de la red; mientras que las empresas comercializadoras nunca realizarían el hecho imponible de la tasa.

Dicha tesis carece, en mi opinión, de fundamento jurídico desde el momento en que se observa que el hecho imponible del tributo que se considera comprende, además de la utilización privativa del dominio público, cualquier aprovechamiento especial del mismo, como el que realizan –por ejemplo– en el sector eléctrico las empresas comercializadoras que, no siendo titulares de las redes, acceden a las mismas –para aprovecharlas de manera especial– con el fin de servir a los consumidores cualificados, la energía eléctrica contratada. Ello resulta particularmente claro en el caso de dicho sector, dado que la generación, distribución –comercialización, en su caso– y consumo de electricidad constituyen una unidad inescindible, tanto desde el punto de vista físico como económico. En efecto, la electricidad destinada al abastecimiento energético se consume en el mismo instante en que se produce, para lo cual es necesaria la existencia de una unión permanente y continua, a través de conductores eléctricos, entre las centrales y los puestos de consumo; lo que significa que la producción y el consumo son consecutivos pero simultáneos y, junto con las redes de transporte y distribución, configuran un sistema único en el que todas sus piezas son imprescindibles para que la electricidad pueda ser

(2) Conflictividad de la que da noticia MUÑOZ MERINO, A., “*Liberalización económica y servicios de suministro. Las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local*”, en *Tributos Locales*, núm. 16, marzo 2002, p. 50 y ss.

(3) Así, RUBIO DE URQUÍA, J.I. “*Nuevas perspectivas para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local*”, en *Tributos Locales* núm. 31, 2003, p. 9, que ya había criticado la doctrina establecida en la STSJ de Cataluña de 26 de septiembre de 2001, que afirmó el sometimiento a la tasa de las empresas comercializadoras de energía eléctrica en IBIDEM “*Empresas comercializadoras de energía eléctrica, “Tasa del uno y medio por cien” y TSJ de Cataluña*”, en *Tributos Locales* nº 13, 2001, pp. 75 y ss.

(4) Cfr., MUÑOZ MERINO, A., “*Liberalización...*”, cit., p. 64 y p. 75.

La Tasa por ocupación del ...

servida a los consumidores de manera útil para su consumo, sea por los distribuidores o, como puede ocurrir en el caso de los consumidores cualificados, con la intermediación de los comercializadores ⁽⁵⁾.

Definido el hecho imponible de la tasa como la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, puede afirmarse que la liberalización ha transformado la anterior utilización privativa de las empresas titulares de las redes, que llevaba aparejada la exclusión del uso de las mismas por otros operadores, en una novedosa pluralidad de aprovechamientos especiales, en virtud de los derechos de acceso a tales redes reconocidos en la legislación sectorial ⁽⁶⁾. Es obvio que los titulares de los mencionados derechos se benefician de la red situada en el dominio público para poder prestar el servicio de suministro de energía, efectuando indirectamente un aprovechamiento de bienes demaniales que integra el hecho imponible de la tasa. Porque la Ley 54/1997 ha transformado el estatuto de propiedad de las redes, por cuanto, según dispone el artículo 42 de la Ley 54/1997, "la propiedad de las redes no garantiza su uso exclusivo", dado el deber de los titulares, que se ocupan de la actividad de distribución, de facilitar el acceso de terceros; acceso que sólo se puede denegar motivadamente por el gestor de la red en caso de que no disponga de la capacidad necesaria, con lo cual se produce la sujeción a la tasa bien porque existen varios aprovechamientos especiales o bien, si se prefiere, por cuanto hay una utilización privativa que aprovecha a varios sujetos, por el beneficio derivado de tales aprovechamientos y utilización.

La misma situación se da en el sector de las telecomunicaciones, donde se ha alterado igualmente de forma sustancial el régimen de las infraestructuras, cuya importancia se ha visto realzada por la

liberalización, imponiéndose el acceso a las mismas por los diversos operadores de ese mismo sector (artículo 11 de la Ley 32/2003, General de Telecomunicaciones); encontrándonos, pues, no sólo ante una pluralidad de titulares de redes que compiten entre sí, sino asimismo ante una pluralidad de titulares del derecho a acceder a esas redes, que también compiten entre sí y que a su vez pueden competir con los titulares de las redes. Y dado que se produce un aprovechamiento del dominio público local por parte de cuantos operadores acceden a las redes, siendo titulares de las mismas o, simplemente, de derechos de acceso, debe entenderse realizado el hecho imponible de las tasas que nos ocupan, sin que tenga relevancia alguna el hecho de que la Entidad local exija el pago de la tasa a un sujeto pasivo que no ha solicitado la obtención de la preceptiva licencia para ocupar los bienes de dominio público, ya que la solicitud o la concesión de tal licencia no integran el elemento objetivo del hecho imponible de este tributo definido en el artículo 20 de la LRHL; si bien en tiempos de monopolio, previos al fenómeno liberalizador, sí podía establecerse ese trinomio formado por concesiones administrativas, dominio público y tasas locales ⁽⁷⁾.

Así, la sujeción por los servicios de suministro tiene lugar tanto si realiza a través de redes propias como si la empresa suministradora se sirve de redes ajenas; idea que se refuerza a la vista de lo dispuesto en el artículo 20.3 de la LRHL, según el cual "las Entidades Locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local". Por ello, carece de relevancia cuál sea en cada caso el título jurídico habilitante para obtener la utilidad derivada de los bienes de dominio público ⁽⁸⁾, título que puede ser perfectamente el ostentar un derecho

(5) En este sentido nos pronunciamos en FABRA UCCELAY, J./ PAREJO ALFONSO, L./QUADRA SALCEDO, T./ZORNOZA PEREZ, J. "Informe sobre el sistema eléctrico y la aplicación del artículo 24 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales", Universidad Carlos III de Madrid, s.d. 2001, al que nos remitimos para lo que sigue. Dicho Informe puede consultarse en <http://www.localret.es/jornades/docs/isse.pdf>, página del Consorcio LOCALRET, que encabezó las actuaciones tendentes al sometimiento a la tasa por ocupación del dominio de las empresas comercializadoras, en términos que describe TURU SANTIGOSA, I. "La tributación local de los servicios liberalizados", en Revista de Estudios Locales, número extraordinario, julio 2004, p. 115 y ss.

(6) Cfr. en este sentido FABRA UCCELAY, J./ PAREJO ALFONSO, L./QUADRA SALCEDO, T./ZORNOZA PEREZ, J. "Informe sobre el sistema..." cit. p. 23.

(7) Trinomio descrito por MUÑOZ MERINO, A., "Liberalización...", cit., p. 50.

En este sentido, para el sector de las telecomunicaciones en el que se llega a las mismas conclusiones aquí defendidas, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Del monopolio a la libre competencia. La tributación local de los operadores de telecomunicaciones", en conferencia pronunciada el 17 de enero de 2001, en las Jornadas organizadas por LOCALRET y la Federación Española de Municipios sobre "La tributación local de los operadores de telecomunicaciones: regulación actual y propuestas para una reforma", pp. 17-18, que puede verse en <http://www.localret.es/dret/default.htm#d>. Resultan igualmente de interés las consideraciones vertidas en el "Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales", emitido en julio de 2002, y publicado igualmente en Tributos Locales, núm. 20, julio 2002, pp. 149-150, donde se destaca cómo la liberalización ha puesto en evidencia la importancia

de acceso a las redes en virtud de lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley 54/1997 o en el artículo 11 de la Ley 32/2003 General de Telecomunicaciones ⁽⁹⁾. En este sentido, como consecuencia de las actuaciones llevadas a cabo por los Municipios asociados en el Consorcio LOCALRET ⁽¹⁰⁾, se pronunció el TSJ de Cataluña en la sentencia de 26 de septiembre de 2001 ⁽¹¹⁾ (Recurso 364/2001), refiriéndose a los agentes económicos que realizan una de las actividades separadas contempladas en la Ley 54/1997 que no exige la titularidad de redes: en concreto, la de comercialización; entendiéndose que una empresa comercializadora de energía eléctrica realiza el hecho imponible de la tasa, *“constituido no tanto por la utilización privativa del dominio público como por el aprovechamiento especial del mismo, aprovechamiento que, indudablemente, lleva a cabo la actora aunque no sea titular de la red de distribución de energía eléctrica”*.

Dicha forma de argumentar no ha implicado nunca integración analógica del hecho imponible, prohibida por el artículo 14 de la LGT, ya que no existe laguna que haya de ser completada, sino interpretación de las normas de acuerdo con la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas ⁽¹²⁾. Criterio este último previsto en el artículo 3 del Código Civil, al que remite el propio artículo 14 de la LGT y que, en este supuesto, exigía averiguar el

sentido de una norma tributaria en el nuevo contexto de liberalización en la prestación de ciertos servicios públicos; liberalización exigida por una normativa sectorial –en origen comunitaria y objeto posterior de transposición al Derecho interno– que, conviene subrayarlo, no pretendía en modo alguno modificar el régimen de las Haciendas Locales, ni tampoco afectar a la recaudación derivada de sus distintos tributos, sino sólo establecer el sistema organizativo más adecuado para garantizar la introducción de la competencia entre los distintos agentes económicos que operan en un sector pretendidamente liberalizado. Y es que la normativa liberalizadora debe ser, en línea de principio, fiscalmente neutral, en el sentido de no alterar la capacidad recaudatoria de cada uno de los sectores económicos; pues cualquier otra interpretación a la aquí sostenida conllevaría el riesgo cierto de que decisiones de carácter estratégico de una empresa alteraran el ámbito de aplicación de una Ley, incidiendo en la suficiencia financiera de los Municipios de una forma no querida por el legislador estatal ⁽¹³⁾.

Y, por si fuera necesario, la sujeción a las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las empresas que prestan servicios de suministro sirviéndose de redes ajenas, se vio confirmada por la redacción dada al

de los bienes infraestructurales (redes), demandando una regulación específica para los mismos y planteándose el derecho de acceso a la utilización de estos bienes; añadiendo que “las empresas comercializadoras, independientemente de que sean titulares de redes de suministro, se considerarán empresas explotadoras de servicios de suministro que utilizan instalaciones de bienes de dominio público (...) sin que se haya planteado la necesidad de adaptar el régimen jurídico de la tasa a esta nueva situación, en la que hay un titular de la red y diversos operadores que tienen derecho a utilizar la misma”; recientemente TURU SANTIGOSA, I. “La tributación local...”, cit. p. 115 y ss.

- (9) No comparto, por tanto, la afirmación de RUBIO DE URQUÍA, J.I. “*Nuevas perspectivas...*” cit., p- 11, en el sentido de que las empresas comercializadoras “*carecen de título alguno sobre las redes a través de las cuales se prestan estos servicios*”, pues son titulares, ope legis, de derechos de acceso a las mismas, condicionados únicamente a su capacidad tecnológica y al pago del peaje correspondiente.
- (10) En cuya página <http://www.localret.es/dret/default.htm#d> puede encontrarse abundante documentación relativa no sólo a la tributación local de los servicios de telecomunicaciones, sino también a la de los servicios de suministro de energía eléctrica.
- (11) La misma doctrina se reitera en otras muchas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, entre las que pueden mencionarse las de 4 y 10 de abril de 2002, contra las que se interpusieron recursos de casación que han sido desestimados por la STS (Sala tercera) de 10 de mayo de 2005, a las que luego se hará referencia.
- (12) Porque, en efecto, la integración supone ausencia de texto o disposición directamente aplicable al supuesto de hecho y la interpretación presupone una norma sobre la cual operar para averiguar su verdadero sentido. Estando el supuesto regulado, la liberalización y consecuente aparición de nuevos contribuyentes realizadores del hecho imponible conducirían al intérprete de la norma, todo lo más, a aplicar un razonamiento por analogía, que como tal no se proyecta hacia supuestos situados en el exterior del ámbito de aplicación de la norma, sino más bien se trata de un método o instrumento de interpretación en el interior del ámbito directamente cubierto por el precepto. (Sobre la diferencia entre la analogía como método de integración –y de producción normativa en un sentido muy amplio– y la analogía como método de interpretación en materia tributaria, puede verse PÉREZ ROYO, F., “*Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria*”, en AA.VV., “*Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*”, Vol. I., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 367 y ss).
- (13) Sobre ese riesgo llaman la atención MALARET GARCÍA, E/TIMÓN HERRERO, M., “*La fiscalidad local de las empresas de telecomunicaciones en la era del post-monopolio, la liberalización y la competencia; algunos elementos en orden a su reformulación por el legislador estatal*”, conferencia pronunciada en Barcelona el 27 de noviembre de 2000, en las Jornadas organizadas por el Consorcio LOCALRET y la Federación Española de Municipios sobre “*La tributación local de los operadores de telecomunicaciones*”, p. 3, que puede consultarse en la página <http://www.localret.es/dret/default.htm#d> del citado Consorcio.

La Tasa por ocupación del ...

artículo 24.1.c) de la LRHL por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, a fin de precisar que el régimen especial de cuantificación de la tasa aplicable a las empresas que prestan servicios de suministro a la generalidad o una parte importante del vecindario, también resulta aplicable a quienes no son titulares de las redes tendidas en el dominio público local; pues, por un lado, *“se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos”* y, por otro, el régimen especial de cuantificación *“se aplicará a las empresas a que se refiere esta párrafo c), 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 éstas”*. Porque a pesar de las desafortunadas expresiones que empleaba la Exposición de Motivos de la citada Ley 51/2002 para explicar las reformas introducidas, estas se referían exclusivamente al método de determinación de la cuantía de la tasa, pero no afectaban a su hecho imponible; de manera que al aceptarse la aplicación del régimen especial a las empresas explotadoras de servicios de suministro, tanto si son titulares de redes, como si acceden a las mismas en virtud de derechos de uso o interconexión, se estaba afirmando su previa sujeción que, permaneciendo inmodificado el hecho imponible, se producía, en consecuencia, con anterioridad a las modificaciones que dicho texto legal introdujo.

Así ha venido a confirmarlo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que en las Sentencias (SSTS) de la Sala Tercera de 10 y 12 de mayo de 2005, ha afirmado la sujeción a las tasas locales por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio de las empresas comercializadoras de energía eléctrica, pues la LRHL *“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...”*, sino sólo que se produzca la utilización privativa o aprovechamiento especial, de modo que *“cualquiera que sea la forma en que se conciben 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”*. Doctrina reiterada, por lo demás, en la SSTS de 21 de noviembre de 2005 y de 18 de junio de 2007. Y ello, como declaran las tres primeras sentencias citadas, con ante-

rrioridad a las reformas que introdujo la repetida Ley 51/2002, que ha venido a dar 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”*.

En todo caso, la sujeción a las tasas que consideramos de cuantos sujetos utilicen privativamente o aprovechen el dominio público local, siendo titulares de las instalaciones en él situadas, o accediendo a las mismas en virtud de títulos diversos, es hoy inequívoca, tras las repetidas reformas legales, incorporadas ahora al artículo 24.1.c) del TRLHL, que establece una regla para la determinación de la cuantía de las tasas que, como es obvio, presupone la previa sujeción a las mismas. Una sujeción que afecta a cuantos sujetos aprovechen de manera especial el dominio público local para la realización de sus actividades y, por tanto, por hacer referencia a otro de los sectores polémicos, también a las empresas que prestan servicios de telecomunicaciones y, dentro de ellas, a las que prestan los denominados servicios móviles, incluyendo las de telefonía móvil. Para demostrarlo bastará con afirmar algo que, tras lo dicho, debería resultar obvio; a saber: que se encuentran sujetas a las tasas que nos ocupan las empresas que prestan servicios de telecomunicaciones a través de redes tendidas en el dominio público local, tanto si esas redes son de su titularidad, como si acceden a ellas mediante el pago de un peaje en virtud de derechos de acceso o interconexión. Siendo ello así, no parece dudoso que se produce un aprovechamiento especial del dominio por parte de aquellas empresas que para la prestación de sus servicios requieren necesariamente acceder a las redes de telecomunicaciones tendidas en el subsuelo de las vías públicas locales, obteniendo las correspondientes licencias para tender las propias y accediendo a las ajenas en virtud de los repetidos derechos de acceso e interconexión, por lo que su sujeción a las tasas que nos ocupan resulta clara. Y entre esas empresas se encuentran también las que prestan servicios de telefonía móvil, que precisan del acceso a las redes tendidas en el dominio local, como es evidente en el caso de las llamadas con destino a terminales fijos y, pese a que pueda no resultar tan obvio, también en el caso de las comunicaciones entre terminales móviles, que en muchos casos se canalizan a través de

redes tendidas en el subsuelo de las vías públicas locales, sea por la propia empresa prestadora de los servicios, sea por otros operadores a los que se abonará el correspondiente peaje ⁽¹⁴⁾.

Que las empresas que prestan servicios de telefonía móvil están sujetas a las tasas por ocupación de dominio vino a aclararlo definitivamente la modificación realizada por la Ley 51/2002, en el artículo 24 de la LRHL al disponer que “No se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil”. Porque, en efecto, como antes hemos argumentado, al incluirse en la LRHL una regla relativa a la determinación de la cuantía de la tasa para unos concretos servicios debe suponerse que dichos servicios se encontraban previamente sujetos, lo que sólo puede deberse a que su desarrollo implica un aprovechamiento especial o utilización del dominio público local. Un aprovechamiento que, además, es particularmente intensivo y se realiza con motivo de la prestación de un servicio de interés general y que afecta a la generalidad de los ciudadanos, por lo que –ante el silencio de la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002– no resulta fácil entender las razones que explican su exclusión del repetido régimen especial ⁽¹⁵⁾ que, de algún modo, se ha querido compensar en términos recaudatorios con el establecimiento de un epígrafe específico en el Impuesto de Actividades Económicas para los operadores de telefonía móvil (Epígrafe 761.2. Servicio de telefonía móvil), estableciendo una cuota nacional en función del número de abonados.

En todo caso, lo que interesa ahora, desde la perspectiva del hecho imponible de las tasas por ocupación del dominio público local, es resaltar que la exclusión de los servicios de telefonía móvil del régimen especial de cuantificación del artículo 24.1.c) de la LRHL, implica su plena sujeción al tributo, en el régimen general de cuantificación, que resulta especialmente difícil de aplicar a unos sujetos que aprovechan el dominio de forma intensa y con una notable extensión, por lo que no es posible identificar separadamente todos y cada uno de los aprovechamientos y utilidades realmente existentes por

relación a bienes concretos ni, mucho menos, realizar una valoración individualizada de los mismos. De ahí que, como veremos más adelante, suponiendo la sujeción a la tasa de las empresas prestadoras de servicios móviles –que se producía también con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley 51/2002– su exclusión del régimen especial haya forzado a la aprobación de ordenanzas que intentan solucionar tales problemas mediante la introducción de mecanismos objetivos para el cálculo del valor de la utilidad derivada del aprovechamiento del dominio que indiscutiblemente realizan ⁽¹⁶⁾.

2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CUANTIFICACIÓN DE LA TASA EN EL SUPUESTO DE LAS EMPRESAS EXPLOTADORAS DE SERVICIOS DE SUMINISTROS

a) Consideraciones generales

La Ley de Régimen Local, de 14 de junio de 1955, incluyó ya un procedimiento especial para el cálculo de los derechos y tasas por aprovechamientos especiales del suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas locales, por “empresas o explotadores de servicios que afecten a la generalidad del vecindario de un término municipal o de una parte considerable del mismo”, consistente en una “participación del Ayuntamiento en los ingresos brutos o en el producto neto de la explotación dentro del término municipal”, cuya cuota no podría ser superior, respectivamente, “al 1,5 por 100 de los ingresos brutos, ni el 3 por 100 del producto neto(...)”. Dicho régimen especial, que en 1955 se consideraba aplicable, en particular, a las empresas de abastecimiento de aguas, tranvías urbanos, suministro de gas y electricidad a particulares y teléfonos urbanos, como paradigma de servicios que afectan a la generalidad del vecindario, sería recogido en el posterior Decreto 3250/1976, como sistema de determinación de la cuantía de las tasas por ocupación del dominio aplicable previo concierto entre el municipio y las “empresas explotadoras de servicios”. Ese carácter de régimen concertado, todavía explicable en 1976, pero ya no en momentos posteriores ⁽¹⁷⁾, se

(14) Cfr. TURU SANTIGOSA, I “La tributación local...” cit., p. 128.

(15) Exclusión que, como afirma RUBIO DE URQUÍA, J.I. “Algunas consideraciones en torno a la “tasa del uno y medio por cien” reformada”, en Tributos Locales núm. 27, 2003, p. 8 carece de justificación desde una perspectiva de igualdad con otros servicios de suministro.

(16) Revalida la legalidad de una de tales Ordenanzas la STSJ de Cataluña de 30 de junio de 2005, a la que luego haremos mayor referencia.

(17) Porque, como indica *obiter dicta* la STS de 23 de enero de 1998, el sistema convencional era coherente con los regímenes de estimación objetiva y conciertos con agrupaciones de contribuyentes, establecidos en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 25 de diciembre de 1957

La Tasa por ocupación del ...

mantendría pese a todo en el artículo 211 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes en materia de Régimen Local (Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril); aunque como medio de cálculo globalizado no sólo de la tasa correspondiente a la utilización o aprovechamiento del suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas locales, sino de cualesquiera aprovechamientos del dominio público local que se pudieran demandar de las entidades locales para la prestación de los servicios de suministro ⁽¹⁸⁾.

Sólo con la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que configuró la vigente tasa como precio público, el repetido régimen especial perdió su carácter concertado, para pasar a aplicarse "en todo caso y sin excepción alguna", como método objetivo de determinación de la cuantía de las prestaciones a satisfacer por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local aplicable a las empresas explotadoras de servicios de suministro que afecten a la generalidad o una parte importante del vecindario. Este régimen especial se mantendría en lo esencial tras las modificaciones introducidas por la Ley 25/1998, de 13 de julio, que estableció expresamente su compatibilidad con la aplicación de otras tasas que pudieran corresponder por la prestación de servicios o realización de actividades de competencia local de que pudieran ser sujetos pasivos las empresas explotadoras de servicios de suministro; y fue revalidado desde la perspectiva constitucional por la STC 233/1999, que afirmó que su empleo "no vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos", porque no puede decirse que carezca de toda explicación racional, sino que, por el contrario, "obedece a la dificultad de cuantificar mediante el procedimiento general previsto en el art. 45.2, párrafo primero (el valor de mercado o la utilidad), las utilidades o aprovechamientos del dominio público que, como sucede con las que llevan a cabo las empresas explotadoras de suministros, implican la ocupación de gran parte (en ocasiones la práctica totalidad) del subsuelo, suelo o vuelo de las vías públicas municipales" [F.J. 19 b)].

Se trata, en todo caso, de un régimen polémico que, para empezar, ha sido objeto de crítica por alejarse de los principios de las tasas, acercándose a un gravamen sobre el volumen de ventas ⁽¹⁹⁾, o incluso a un impuesto sobre los rendimientos de las empresas explotadoras de servicios de suministro de dudosa adecuación a los principios constitucionales ⁽²⁰⁾. Tales calificaciones arrancan de la observación de una pretendida incongruencia entre el hecho imponible de las tasas por ocupación del dominio y su base de cálculo en este régimen especial de cuantificación; incongruencia que es más aparente que real, si se advierte que nos encontramos ante un método objetivo para calcular el valor de la utilidad derivada del aprovechamiento del dominio en supuestos de ocupación extensiva del dominio público, por el que discurren las redes imprescindibles para la actividad de las empresas explotadoras de suministro y que, junto a ello, en términos económicos no es disparatado aproximarse al valor de los activos a partir de los ingresos que generan. Dicho con otras palabras, no se trata de gravar los ingresos o beneficios de tales empresas, sino de calcular a través de un método objetivo el valor de la utilidad que obtienen al aprovechar el dominio público y que, sin duda, algo tiene que ver con los ingresos procedentes de la facturación de los servicios que suministran a través de las redes tendidas en el demanio.

Sea como fuere, incluso en el supuesto de que tales críticas resultaran aceptables, de ellas no podrían extraerse especiales consecuencias en torno a la constitucionalidad del gravamen que nos ocupa, pues como dijo la STC 233/1999, en relación al antiguo precio público por ocupación del dominio público local, "es evidente que no puede calificarse como «injusta» a una prestación patrimonial de naturaleza tributaria (...) cuya magnitud se determina en función de los beneficios obtenidos por los obligados al pago, o, lo que es igual, tal y como reclama el art. 31.1 C.E., de la capacidad económica de los mismos; sin que, por supuesto, como dijimos en la STC 185/1995, un «deslizamiento del precio público hacia una imposición sobre rendimientos» baste «para determinar la inconstitucionalidad del precepto» [fundamento jurídico 9.c)] (F.J. 19.b)

y que expulsaría de nuestro ordenamiento la reforma tributaria desarrollada a partir de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

(18) Sobre ese proceso, con mayor detalle MUÑOZ MERINO, A. "Liberalización económica y servicios...", cit., pp. 52 ss.

(19) Cfr. MARTÍN QUERALI, J. "Tasas y precios públicos", Revista de Hacienda autonómica y local, núm. 57, 1989, pp. 305 y ss.

(20) Cfr. con mayor detalle MUÑOZ MERINO, A. "Liberalización económica y servicios...", cit., pp. 57 y ss.

Por fin, para finalizar la referencia a la evolución de este régimen especial, debe darse cuenta de que la Ley 51/2002 introdujo algunas significativas modificaciones en este régimen especial de cuantificación de la tasa por ocupación del dominio público de las empresas explotadoras de servicios de suministros. Modificaciones significativas por cuanto se refirieron a los principales aspectos polémicos de su aplicación, tomando partido en los principales litigios planteados entonces ante los Tribunales, al afirmar la sujeción al régimen especial de las empresas comercializadoras y, en general, de quienes prestan servicios utilizando redes ajenas, excluyendo del mismo los servicios de telefonía móvil y, por fin, manipulando el concepto de ingresos brutos que sirve de base de cálculo de la tasa. Pese a su indiscutible alcance en los dos últimos extremos indicados, más allá de cuáles fueran sus pretensiones, la reforma ha tenido efectos relativamente modestos en otros aspectos pues, con mayor o menor fortuna, ha venido sólo a aclarar algunos conceptos controvertidos, sobre los cuáles se han pronunciado –y se siguen pronunciando todavía hoy– tanto los Tribunales de Justicia como la propia Administración tributaria, ya que este régimen especial acusa un alto índice de conflictividad jurídica. Con razón ha declarado el Tribunal Supremo en la STS de 12 de mayo de 2005 que nos encontramos ante normas “*meramente aclaratorias*” o interpretativas que “*no innovan propiamente el ordenamiento*” por lo que la doctrina jurisprudencial y administrativa anterior a las reformas introducidas por la Ley 51/2002 y consolidadas en la vigente redacción del artículo 24.1.c) del TRLRHL sigue desplegando sus efectos y puede ser utilizada, siquiera con ciertos matices ⁽²¹⁾.

En efecto, como ya hemos visto al analizar el hecho imponible de esta clase de tasas, una vez afirmada la sujeción de las empresas comercializadoras, incluso con anterioridad a la citada reforma, según ha confirmado la STS de 12 de mayo de 2005, las principales cuestiones controvertidas se han referido, por citar sólo alguna de las cuestiones que luego analizaremos, a cómo las relaciones económicas entre empresas distribuidoras y comercializadoras pueden repercutir en la delimitación de las concretas partidas integrantes de los “*ingresos brutos procedentes de la facturación*”; concepto en

sí mismo objeto de vivas polémicas y que, de acuerdo con el artículo 24.1.c) de la LRHL, constituye la base para el cálculo de la cuantía de las tasas por utilización o aprovechamiento del dominio en este segundo procedimiento especial de cuantificación. Como ya hemos dicho, la Ley 51/2002 ha intentado zanjar alguna de estas cuestiones problemáticas, surgidas de la inadecuación de la redacción originaria del artículo 24 de la LRHL al nuevo escenario de servicios liberalizados, proporcionando soluciones no siempre equilibradas y que, en algún caso, es discutible que hayan alcanzado ese objetivo.

b) Aplicación del régimen especial a las empresas distribuidoras y comercializadoras de los servicios

Como hemos explicado al analizar el hecho imponible de esta clase de tasas, la sujeción a las mismas se produce tanto si las empresas explotadoras de servicios de suministro utilizan redes de su titularidad, tendidas en el dominio público local, como si emplean redes ajenas; de modo que carece de relevancia cuál sea en cada caso el título jurídico habilitante para obtener la utilidad derivada de los bienes de dominio público, título que puede ser perfectamente el ostentar un derecho de acceso a las redes en virtud de lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley 54/1997, para el sector eléctrico, y en el artículo 11 de la Ley 38/2003 respecto a las telecomunicaciones. Ello era así ya con anterioridad a las reformas introducidas en su artículo 24.1.c) por la Ley 51/2002, según han establecido las SSTS de 10 y 18 de mayo de 2005, al afirmar que “*la Ley de Haciendas Locales no exige entre los elementos del hecho imponible de la tasa que concorra la condición de propietario del elemento por cuya virtud se obtiene el disfrute, la utilización o el aprovechamiento especial del dominio público local...*”, sino sólo que se produzca la utilización privativa o aprovechamiento especial; que es evidente si se considera que las empresas comercializadoras también se sirven de las redes tendidas en el dominio público local, de modo que “*cualquiera que sea la forma en que se conciben 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*”. Y, por si fuera necesario, la sujeción a las tasas por

(21) Con anterioridad ya lo anunciaba, prácticamente con las mismas palabras, ARAGONÉS BELTRÁN, E., “*Ley comentada...*”, cit., p. 163.

utilización privativa o aprovechamiento del dominio público local de las empresas que prestan servicios de suministro sirviéndose de redes ajenas, se ha visto confirmada por la nueva redacción dada al artículo 24.1.c) de la LRHL por la repetida Ley 51/2002, de 27 de diciembre, a fin de precisar que el régimen especial de cuantificación de la tasa aplicable a las empresas que prestan servicios de suministro a la generalidad o una parte importante del vecindario, también resulta aplicable a quienes no son titulares de las redes tendidas en el dominio público local; pues, por un lado, a efectos de la aplicación del mismo “se incluirán entre las empresas explotadoras de dichos servicios las empresas distribuidoras y comercializadoras de estos”, afirmando luego que “se aplicará a las empresas a que se refiere esta párrafo c), 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”.

De ahí que, en cuanto a este extremo se refiere, las reformas introducidas por la Ley 51/2002, cualquiera que fuera la intención que las inspiró, hayan venido a resolver las dudas existentes a ese respecto, operando según la STS de 12 de mayo de 2005 como normas meramente aclaratorias que no innovan el ordenamiento y, en consecuencia, “en nada obstan a que en ejercicios anteriores se llegue a la misma conclusión”; tanto por lo que se refiere a las empresas comercializadoras, que operan bajo esa denominación en el sector eléctrico como, fuera del mismo, en cualesquiera otros ámbitos en que se presten servicios de suministro a través de redes ajenas, como ocurren en el sector de telecomunicaciones ⁽²²⁾. En efecto, no parece dudoso que se produce un aprovechamiento especial del dominio por parte de aquellas empresas que para la prestación de sus servicios requieren necesariamente acceder a las redes de telecomunicaciones tendidas en el subsuelo de las vías públicas locales, obteniendo las correspondientes licencias para tender las propias y accediendo a las ajenas en virtud de los correspon-

dientes derechos de acceso e interconexión, por lo que su sujeción a las tasas que nos ocupan resulta clara y, en la medida en que prestan servicios de interés general, que afectan a la generalidad del vecindario, en el régimen especial de cuantificación que nos ocupa.

c) Servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario

El artículo 24.1.c), en su primer párrafo, asocia el procedimiento especial de determinación de la cuota del 1,5 por 100 de los ingresos brutos con un determinado presupuesto de hecho: la utilización del dominio público en el caso de las empresas de suministros que, además, “resulten de interés general o afecten a la generalidad o una parte importante del vecindario”. La redacción original del precepto en la LRHL, que no contenía la expresión “resulten de interés general”, planteó la duda de si el concepto de generalidad debe predicarse de los servicios objetivamente considerados o de las empresas que prestan tales servicios. Si nos decantábamos por la primera posibilidad, la identificación de los sujetos pasivos de la tasa se podía hacer de forma genérica, de manera que serían aquellos que prestasen servicios que al menos potencialmente pudieran alcanzar a la generalidad del vecindario, con independencia de que una empresa en particular no llegara a prestar sus servicios de manera efectiva más que a un número limitado de vecinos del municipio, debido a su escasa penetración en el mercado. De ese modo, por referirnos a título de ejemplo al sector de la telefonía fija, no cabría duda de que la telefonía es un servicio utilizado por la generalidad o una parte importante de los vecinos, en la medida en que potencialmente se pretende alcanzar a todos ellos, razón por la cual la tasa debería exigirse a todos los operadores que efectivamente operasen en cada término municipal, con absoluta independencia de cuál fuera su cuota de mercado ⁽²³⁾. Por el contrario, si nos centrábamos en

(22) Pese a la contundente doctrina del Tribunal Supremo, de manera harto sorprendente la STSJ, de 17 de febrero de 2006, de la Comunidad Valenciana declara improcedente la exacción de la tasa a las empresas comercializadoras (en consecuencia, no titulares de las redes) con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, por considerar –contradiendo frontalmente la postura del Tribunal Supremo– que sus preceptos no tienen carácter interpretativo o aclaratorio del régimen legal anterior.

(23) En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Del monopolio a la libre competencia...”, cit., quien añade que hoy día el dilema tiene escasas repercusiones prácticas al menos en el sector de la telefonía porque, aun cuando haya aumentado el número de operadores, todavía son lo suficientemente escasos como para afirmar que cada uno de ellos da servicio a un número importante de vecinos; lo que no obsta que en el futuro la cuestión gane en trascendencia. En términos similares, el “Informe de la Comisión...”, cit., p. 153.

el aspecto subjetivo de la declaración normativa, sólo serían sujetos pasivos de la tasa los operadores que, de hecho, prestaran efectivamente sus servicios a una parte importante del vecindario, lo que obligaría a indagaciones siempre complejas y a la determinación de lo que en cada caso deba, o no, considerarse como parte importante. Y es esta la interpretación por la que pareció decantarse la Administración tributaria del Estado, a través de la contestación de 1 de febrero de 2000 de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, aunque no faltaban opiniones según las cuales era más plausible la primera arrancando del tenor literal de la norma y, sobre todo, de su finalidad ⁽²⁴⁾.

A nuestro juicio, el requisito de que se trata no puede tener un sentido subjetivo, de manera que para aplicar el régimen especial de cuantificación fuera necesario indagar el número de ciudadanos a los que cada empresa presta el servicio de suministro, en cada concreto término municipal, sino un marcado carácter objetivo, relacionado con la mayor o menor intensidad en la utilización o aprovechamiento del dominio público local. En efecto, dichos términos se empleaban en la LRHL para calificar de forma objetiva un tipo de servicios –los que afectan a la generalidad o a la mayor parte del vecindario– que, al ofrecerse al conjunto de los ciudadanos de un término municipal, implican una utilización o aprovechamiento del dominio público local particularmente intenso, al requerir de redes extendidas por todo su territorio. Porque si en el caso de aprovechamientos limitados del dominio es posible calcular la utilidad que obtiene el sujeto pasivo de la tasa por referencia al valor que tendría en el mercado, cuando se trata de una utilización intensiva del dominio, que se extiende por todo el término municipal, ese método de cálculo es ya inviable, lo que justifica que se acuda al sistema objetivo o indiciario que la LRHL sanciona, consistente en aplicar el 1,5 por 100 sobre los ingresos brutos procedentes de la facturación en el término municipal.

Dicho con otras palabras, es el servicio de suministro, en sí mismo considerado, el que por sus características objetivas afecta a la generalidad o una parte importante del vecindario, según tiene

proclamado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que es particularmente clara en cuanto a este aspecto en la STS de 13 de octubre de 2001, que con cita de la anterior de 31 de diciembre de 1979, propugna una interpretación del artículo 24 de la LRHL “según el sentido de sus palabras en relación con el contexto, atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad, y partiendo del sentido gramatical de la norma”, para considerar que en ella se trata de hacer referencia a los servicios de suministro que “afectan ordinariamente a la generalidad o mayor parte del vecindario, elemento subjetivo destinatario del servicio que es mencionado en la norma como un punto más de conexión con la idea fundamental que la preside, que es la de tratarse de servicios públicos que por su propia naturaleza afectan a esa generalidad o parte importante de un vecindario, pero sin que pueda verse en la norma la exigencia de que en concreto afecta a esa generalidad, pues la explotación de un servicio público de por sí ya afecta a la generalidad en cuanto es posible beneficiarse mediante su utilización por cualquiera que resida en el Municipio, siendo por tanto requisito fundamental que el explotador del servicio pueda beneficiarse por ser un servicio público a gran parte del vecindario, sin la indagación particular en cada caso del número relativo de usuarios”. La idea clave para la aplicación, o no, del régimen especial de cuantificación que nos interesa no es, en consecuencia, el número de vecinos a los que, en concreto, las empresas explotadoras presten servicios de suministro; sino la naturaleza misma de tales servicios, cuya prestación se dirige –al menos potencialmente– a la generalidad de los vecinos o, si se prefiere, en palabras de las Sentencias citadas del Tribunal Supremo, que por la naturaleza del servicio prestado, cualquiera que sea el número de destinatarios reales, la empresa, actúe “con vocación para suministrar, si pudiera, a todo el vecindario”.

También en este aspecto, las reformas introducidas por la Ley 51/2002 han venido a disipar las posibles dudas subsistentes, al acudir a la utilización de un concepto jurídico en apariencia indeterminado pero cuyo sentido es perfectamente determinable, ya que con la nueva redacción del artículo 24 de la LRHL se aplicará el procedimiento especial de cuantificación del 1,5 por 100 no sólo a los

(24) Cfr., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., op., últ., cit., p. 18.

La Tasa por ocupación del ...

suministros que “afecten la generalidad o a una parte importante del vecindario”, sino también a cualesquiera servicios que “resulten de interés general”.

El término de que se trata, cuyo empleo ha sido injustamente criticado ⁽²⁵⁾, es hoy de uso generalizado en el Derecho comunitario europeo, ámbito en el que la ambigüedad y la carga ideológica del término “servicio público”, han llevado a su sustitución, para evitar confusiones y atender a las diversas tradiciones existentes en los Estados miembros, por el más neutro “servicios de interés general” que, pese a no figurar en el Tratado, se utiliza en la práctica comunitaria, por derivación de la expresión “servicios de interés económico general”, que sí recoge el Tratado, para referirse a los servicios, sometidos o no a la disciplina de mercado, que las autoridades públicas consideran de interés general y están sometidos a obligaciones específicas de servicio público ⁽²⁶⁾. Y, no sólo eso, sino que los términos en cuestión se emplean para los servicios prestados por las grandes industrias de redes, como la energía y las comunicaciones, habiéndose ya incorporado a nuestro derecho en alguna normativa sectorial, como la Ley 32/2003, de 23 de noviembre, General de Telecomunicaciones; servicios que tienen todos ellos una característica común, la de organizarse para alcanzar al conjunto de los ciudadanos, pues no en vano se establece respecto de ellos, entre otras obligaciones de servicio público, la del servicio universal.

En todo caso, esta nueva redacción ⁽²⁷⁾ establece, según mantiene la Resolución, de 2 de abril de 2003, de la Dirección General de Tributos, dos supuestos alternativos; de manera que “*el régimen especial se aplica cuando concurra cualquiera de los dos supuestos comentados (que se trate de un suministro de interés general o que afecte a la gene-*

ralidad o una parte importante del vecindario), no teniendo por qué concurrir conjuntamente ambas circunstancias”. Pues bien, siendo ello cierto, de manera que el régimen especial se aplicaría a empresas explotadoras de servicios que no pudieran caracterizarse como de interés general, en el caso de que para su prestación se utilizara de manera extensiva el dominio público local, por pretender ofrecerlos a la generalidad del vecindario; no lo es menos que en la mayor parte de los casos ambos supuestos se presentan de forma conjunta, pues los servicios definidos como de interés general se dirigen por hipótesis a la generalidad de los ciudadanos, ya que tienen vocación de universalidad y, bajo diversas formas, en su organización se trata de garantizar el acceso universal. De ahí que entendamos que el tenor del art. 24.1.c) del TRLRHL supone, en este punto, una ratificación de la interpretación que antes denominábamos “objetiva”, pues el número efectivo de destinatarios de los servicios carece ya de importancia, siendo indiscutible la presencia del interés general en la totalidad de los servicios que venimos considerando y, singularmente, en virtud del artículo 2.1 de la citada Ley 32/2003, de 23 de noviembre, General de Telecomunicaciones, en la totalidad de esos servicios que, prestándose en régimen de competencia, se definen globalmente como “*servicios de interés general*”.

d) Exclusión del régimen especial a los servicios de telefonía móvil

Entre las reformas introducidas en el régimen especial de cuantificación por la Ley 51/2002 destaca la incorporación al artículo 24.1.c) del TRLRHL de un párrafo tercero según el cual “*No se incluirá en este régimen especial de cuantificación de la tasa*

(25) Por RUBIO DE URQUÍA, J.I. “*Algunas consideraciones...*” cit., p. 8, pues entiende que “*es esta una expresión perteneciente al mundo de lo fáctico que resulta difícil de integrar en términos de seguridad jurídica*”

(26) La expresión “servicios de interés económico general”, utilizada en el artículo 16 y en el apartado 2 del artículo 86 del Tratado, no aparece definida ni en el Tratado ni en el Derecho derivado, pese a lo cual, en la práctica comunitaria, se suele designar con este término aquellos servicios de naturaleza económica a los que los Estados miembros o la Comunidad imponen obligaciones específicas de servicio público en virtud de un criterio de interés general; vid. sobre el concepto el “*Libro Verde de la Comisión, de 21 de mayo de 2003, sobre los servicios de interés general*” COM (2003) 270 final, Diario Oficial C 76 de 25 de marzo de 2004; y la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, de 12 de mayo de 2004 “*Libro Blanco sobre los servicios de interés general*”, COM (2004) 374 final, todavía no publicada en el Diario Oficial.

(27) Fruto del rechazo a las recomendaciones del “*Informe para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*”, cit., p. 153, donde se abogaba por la supresión del requisito de que los servicios afectaran a la generalidad o a una parte importante del vecindario, en la medida en que si la tasa debe cuantificarse en función de la intensidad de la utilización del dominio público local, derivada de las instalaciones e infraestructuras necesarias para prestar el servicio, esto se produce con independencia del número de destinatarios del mismo.

los servicios de telefonía móvil". Como hemos avanzado, tal exclusión es difícil de explicar, no sólo debido al significativo silencio que guarda respecto a esta medida la Exposición de Motivos del citado texto legal, tan locuaz en otros aspectos; sino, sobre todo, porque puede resultar contraria a las exigencias del principio de igualdad, a poco que se compare el régimen de la telefonía móvil con el de otros servicios de suministro ⁽²⁸⁾. Porque es bastante claro, como ha confirmado la reciente STSJ de Cataluña de 30 de junio de 2005, que las empresas de telefonía móvil se sirven para la prestación de sus servicios de las redes tendidas en el dominio público local ⁽²⁹⁾; tanto de las que tienden para la conexión entre sus estaciones base de transmisión y de control, previa obtención de las correspondientes licencias, como de redes ajenas a las que necesariamente acceden, entre otras cosas para permitir la comunicación con sus usuarios, por ejemplo en las llamadas desde terminales móviles a redes fijas nacionales ⁽³⁰⁾, mediante el pago de un peaje en virtud de derechos de acceso o interconexión.

Siendo ello así, no parece dudoso que los denominados servicios de telecomunicaciones móviles se dirigen a la generalidad o parte importante del vecindario, en el sentido objetivo a que antes hemos hecho referencia, al margen de que pueden encuadrarse en la categoría de servicios de interés general, tanto si se atiende a las reglas comunitarias como al artículo 2.1 de la Ley 32/2003. Y, como ya hemos avanzado, esa sujeción a las tasas por utilización o aprovechamiento del dominio público local hubiera debido conducir a su sometimiento al régimen especial de cuantificación que nos ocupa, del que han sido excluidas en forma absolutamente injustificada, a cambio –se reconozca, o no– del establecimiento de un epígrafe específico en el Impuesto de Actividades Económicas para los operadores de telefonía móvil (Epígrafe 761.2. Servicio

de telefonía móvil), cuya cuota nacional se establece en función del número de abonados.

En todo caso, es cierto que la aplicación del régimen especial que nos ocupa podía haber planteado ciertas dificultades en cuanto a la territorialización de algunos servicios móviles, en particular de los que se prestan en la modalidad de "prepago"; pero no lo es menos que existían fórmulas alternativas para adaptar el régimen especial a las empresas explotadoras de estos servicios, como el de aplicar el 1,5 por 100 a la cifra resultante de los datos medios extraídos de los Informes de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, absolutamente objetivos y fáciles de contrastar, con lo que se garantizaría la simplicidad de la gestión de la tasa y, al tiempo, su adecuación a la estructura de la tasa de que se trata. Tales datos podrían ser, por ejemplo, los ingresos medios por cliente de servicios de comunicaciones móviles, multiplicados por el número de clientes con domicilio en el término municipal o, si se prefiere, por las cuotas de mercado igualmente oficiales, ponderadas en función de la población de derecho, con el fin de obtener una cifra que sirva de base para el cálculo de la utilidad que las empresas explotadoras de los servicios que nos interesan obtienen de la utilización y aprovechamiento del dominio público local que realizan. Un aprovechamiento que podría establecerse, como el propio legislador ha hecho para el resto de las empresas explotadoras de servicios de suministro que utilizan de forma intensa el demanio, en el 1,5 por 100 de la magnitud establecida como base, pues no hay razón objetiva alguna para que la valoración de tal aprovechamiento sea diversa, máxime cuando ello podría influir en los costes de servicios –como los de telefonía fija y móvil– entre los que existe competencia para la captación de clientes.

Porque, en último extremo, como ya hemos avanzado, en términos económicos tiene toda la

(28) En ese sentido RUBIO DE URQUÍA, J.I. "Algunas consideraciones..." cit., p. 8.

(29) Contra la opinión errónea, pero sorprendentemente muy extendida, de que los servicios de telefonía móvil "no utilizan ni ocupan el dominio público local, sino el dominio radioeléctrico, de titularidad estatal" (Cfr., por ejemplo, ARAGONÉS BELTRÁN, E (Coord.), "Ley comentada...", cit., p. 165.).

(30) Que una parte importante de los servicios de telefonía móvil consisten en las que se denominan llamadas de móvil a fijo nacional o, con términos más expresivos llamadas a redes fijas nacionales, que obviamente exigen el empleo de las redes de telefonía fija, tendidas en el dominio público local, para el acceso al terminal destinatario de la llamada, se desprende de los Informes de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, que ponen de manifiesto que en el año 1998 esas llamadas supusieron el 58 por 100 de los minutos cursados, cifra que en el año 1999 se situó en el 41,6 por 100 en términos de minutaje (aunque el posterior Informe de 2000 indica que fue del 46 por 100), que asciende al 46,7 por 100 en términos de facturación (al 51 por 100 en términos de ingresos, según el Informe de 2000), siendo en el año 2000 del 38 por 100 en términos de minutaje y en el año 2001 el 24,31 por 100 en términos de minutaje, que asciende al 31,89 por 100 en términos de ingresos. Los citados Informes pueden verse en http://www.cmt.es/cmt/busc_general/index.htm.

lógica que el valor de la utilidad derivada de la utilización o aprovechamiento de un activo se relacione con los ingresos procedentes de la actividad que se desarrolla empleándolo, por lo que no debería extrañar que en algunos casos, tras la injustificada expulsión de las empresas de telefonía móvil del régimen especial que consideramos, algunos municipios hayan afirmado su sujeción a las tasas que nos ocupan en el denominado régimen general, acudiendo para calcular el valor del aprovechamiento o utilidad a fórmulas semejantes a las descritas ⁽³¹⁾. Lo contrario, dificultaría hasta hacerla prácticamente inviable la sujeción a las tasas por ocupación del dominio de las empresas de telefonía móvil, dado que no parece posible identificar respecto a ellas separadamente todos y cada uno de los aprovechamientos y utilidades realmente existentes por relación a bienes concretos y, en segundo lugar, efectuar una valoración individualizada de tales utilidades y aprovechamientos que el propio legislador ha querido evitar en el caso de servicios similares, adoptando una medida simplificada como es el régimen de estimación global de cuotas para usos extensivos del dominio público por parte de empresas de suministros.

e) Los ingresos brutos procedentes de la facturación

Una vez que conocemos los supuestos en que resulta de aplicación el régimen especial, conviene analizar su contenido que, como es sabido, se sustancia en la determinación del importe de la tasa a abonar por las empresas explotadoras de servicios de suministro en los términos del artículo 24.1.c) de la LRHL; esto es, aplicando *"en todo caso y sin excepción alguna"* el 1,5 por 100 a *"los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan*

anualmente en cada término municipal las referidas empresas".

Se trata de un régimen objetivo de determinación de la cuota de la tasa, porque con esta norma se produce una sustitución del procedimiento ordinario de fijación del importe del tributo por otro especial, caracterizado por su carácter global, indiciario o estimativo y, además, determinante de una regla de valoración ⁽³²⁾ que no admite prueba en contrario ni por parte del sujeto pasivo ni, tampoco, por parte de los municipios. En este sentido, la STS de 8 de abril de 1991 ha calificado la regla que nos ocupa como *"norma valorativa"* y, en cuanto tal, a través de ella el legislador dispone imperativamente la cuantía por la que corresponde computar determinados bienes, valores o utilidades a efectos del cálculo del importe del tributo, siéndole irrelevante que una eventual actividad probatoria pudiera reflejar otros valores distintos. En efecto, el repetido artículo 24.1.c) excluye de raíz la aplicación del método general, al tratarse de una norma imperativa, no dispositiva; norma que pretende, como ya hemos dicho, liberar al Municipio de identificar cada una de las utilidades y aprovechamientos realmente existentes por relación a bienes concretos, así como evitar la valoración individualizada de tales utilidades y aprovechamientos. Así se evita el coste de exacción excesivo que llevaría aparejada la aplicación en estos casos del régimen general (piénsese, por un momento, en la necesidad de hacer un censo de las instalaciones subterráneas, aéreas y terrestres del municipio, con la dificultad añadida de la movilidad de las mismas por su constante reforma y mejora), sin olvidar que esto conllevaría, desde el lado de los obligados tributarios, el cumplimiento de unos muy onerosos deberes formales por parte de las empresas ⁽³³⁾.

(31) Ese parece haber sido el caso de la Ordenanza del Ayuntamiento de Badalona, cuya legalidad ha sancionado la STSJ de Cataluña de 30 de junio de 2005.

(32) Empleando los términos de MARÍN-BARNUEVO FABO, D. Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, Ed. Mac Graw Hill, Madrid 1996, p. 173.

(33) Vid., CATALÁ, V., "La base de cálculo de los precios públicos por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo y vuelo de las vías públicas municipales", en Revista de Hacienda Autonómica y Local, vol. XXII, núm. 64, 1992, p. 126 y ss. Este autor, que califica como "ficción" identificar la participación de los Entes Locales en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos de las empresas con el valor medio de los aprovechamientos especiales, ha buceado en los antecedentes legislativos del actual artículo 24.1.c) de la LRHL. Los antecedentes más inmediatos estarían constituidos por el Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, y por el artículo 211 del Texto Refundido de las Disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, de 18 de abril de 1986, que permitieron a los Ayuntamientos establecer en sus Ordenanzas fiscales la posibilidad de concertar con las empresas explotadoras de servicios la cantidad a satisfacer por los aprovechamientos del suelo, vuelo, o subsuelo; posibilidades de concierto ya previstas en el artículo 378 del Estatuto Municipal de Calvo Sotelo de 1924 y, más tarde, en el artículo 448 de la Ley de Régimen Local de 1955. Y es ya la Orden de 31 de mayo de 1977, dictada en desarrollo del artículo 18 del citado Decreto 3250/1976, la que fija el valor medio del aprovechamiento en el 1,5 por 100.

Así pues, de conformidad con el artículo 24.1.c) del TRLRHL dos son los datos legalmente relevantes para la cuantificación del importe de la tasa: uno material o sustantivo, los ingresos brutos que obtengan anualmente en cada término municipal las repetidas empresas explotadoras de servicios de suministro, y otro dato de carácter formal, que consiste en que tales ingresos han de tener su origen precisamente en la facturación de las empresas. La exclusividad de estos datos lo es en el doble sentido de no poder ser tenidos en cuenta otros y de tener que ser tenidos en cuenta ambos, justamente en los términos del inciso que hemos resaltado en el tenor literal del precepto en cuestión, cuando dispone que la aplicación de este régimen especial procede, de darse sus presupuestos, *“en todo caso y sin excepción alguna”*.

El concepto de ingresos brutos es, al menos en principio, claro en cuanto a su sentido primario y vulgar, comprendiendo la totalidad de lo que ingresen las correspondientes empresas por todos los conceptos implicados en la prestación del servicio de suministro para el que se sirven o aprovechan el dominio público local. Por si no lo fuera, aplicando las reglas de interpretación contenidas en el vigente artículo 12.2 de la LGT, parece que el concepto de ingresos brutos, en cuanto la tasa que aquí interesa, trae causa de la prestación de servicios de suministro regulados por una normativa específica, por lo que dicho concepto debería deducirse –allí donde sea posible, como ocurre en el sector eléctrico– de esa normativa sectorial específica de cada servicio de suministro. Y de ello se sigue ineludiblemente que el concepto legal de ingresos brutos debería comprender todos los ingresos que puedan y, en su caso, deban percibir las empresas que presten el servicio considerado en cada caso, conforme a la legislación que lo regule; y ello, en todo caso y sin exclusión de ninguna clase, es decir, de ningún ingreso o concepto que según dicha legislación sectorial deban percibir las empresas y abonar los consumidores para o por la prestación del servicio de suministro.

No obstante, las empresas explotadoras del servicio de suministro de energía eléctrica han defendido tradicionalmente la exclusión de la cifra de ingresos brutos de determinados conceptos, bien por discutir que se tratara de tales ingresos computables, bien por estimar que se trataba de costes que debían reducir la cifra de ingresos brutos proceden-

te de la facturación. Frente a tales intentos reaccionó tempranamente la jurisprudencia, al rechazar la exclusión de los derechos de contratación y alquileres de contadores, enganches, cooperación económica de los abonados, reparaciones, verificaciones de fusibles, etc. (SSTS de 18 septiembre 1996, 23 enero y 13 de abril de 1998), por entender que *“los ingresos brutos son todos los que se perciben”*, razón por la cual procede incluir dentro de los mismos todos los arriba reseñados, o los procedentes del alumbrado público, etc.

Junto a ello, dichas empresas han sostenido tradicionalmente la necesidad de reducir la cifra de los ingresos brutos computable a efectos del cálculo de las tasas que nos ocupan, en el importe de las cantidades que, por distintos conceptos, perciben a través de la facturación, pero como *“meros recaudadores”*, ya que tienen que remitirlas a Organismos estatales, tales como en su momento fueron OFICO, UNESA, REDESA, etc. en cumplimiento de la normativa sectorial reguladora de las tarifas eléctricas. Pues bien, también respecto a estas partidas es clara la postura de nuestra jurisprudencia, que tras el pronunciamiento de la STS de 23 de enero de 1998, en un recurso de casación en interés de ley, se pronunciaría en términos absolutamente rotundos en la posterior STS de 13 de abril de 1998, donde sostendría que las partidas denominadas costes específicos o costes compartidos *“están subsumidas e integran la facturación por venta de energía eléctrica y, por tanto se hallan incluidas en la base imponible de la tasa por ocupación del suelo, subsuelo y vuelo, concretamente en el concepto de «ingresos brutos procedentes de la facturación»”*. Para alcanzar tal conclusión, de forma a nuestro juicio innecesaria, la citada STS de 13 de abril de 1998, proponía *“examinar y delimitar el concepto de «ingresos brutos procedentes de la facturación», desde la ciencia de la economía de la empresa y más concretamente de la contabilidad”*, acudiendo para ello al Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 diciembre, y ya derogado, e incluso a la cita del Plan de Contabilidad del Subsector Eléctrico, que aprobara en su día la Orden Ministerial de 28 de abril de 1977 y, aun no siendo aplicable a los hechos debatidos, al Plan Contable del sector Eléctrico, aprobado por Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, todavía vigente.

Pues bien, pese a que la repetida STS se había ocupado de precisar que la apelación a la normati-

va contable para determinar la noción de ingresos brutos no era exclusiva ni excluyente, la aprobación de la última de las disposiciones citadas, que estableció una norma especial de valoración aplicable a determinados costes con destinos específico y, en particular, a los denominados costes de transición a la competencia, de notable importancia cuantitativa y ya suprimidos, dio lugar a un nuevo intento de las empresas explotadoras de servicios de suministro de energía eléctrica por reducir la cuantía de los ingresos brutos computables a efectos del cálculo de la tasa que nos ocupa en el régimen especial. En efecto, el Expositivo II del Real Decreto 437/1998, mencionaba ya entre las especialidades de la contabilidad de las empresas eléctricas el hecho de que *“reviste especial importancia reflejar adecuadamente la cifra de ingresos de las empresas del sector eléctrico, teniendo en cuenta que el sistema de fijación de precios produce la obtención de determinados importes que no constituyen ingresos para las empresas que los perciben, sino que son objeto de traslado final a otras empresas”*; afirmación de la que se extraían consecuencias directas en la norma de valoración 18 que, bajo el epígrafe *“ventas y otros ingresos”*, vino a disponer que *“en particular, en la contabilización de ventas y otros ingresos se observarán las siguientes reglas: ... b) No tendrán la consideración de ingresos los percibidos por cuenta de terceros, 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”*. Y, como era de esperar, no transcurrió mucho tiempo desde la entrada en vigor de la citada disposición hasta que las empresas eléctricas replantearon sobre tales bases sus tradicionales pretensiones de reducir el importe de los ingresos brutos procedentes de la facturación en la cuantía de dichos ingresos que, pese a su calificación como tales, se querían excluir de la base de cálculo del régimen especial.

Pese a que tales pretensiones fueron acogidas por algunos Tribunales Superiores de Justicia ⁽³⁴⁾, no resultaban en absoluto conformes a la redacción entonces vigente del artículo 24.1.c) de la LRHL,

que obliga a calcular el importe de la tasa, en el régimen especial que nos ocupa, *“en todo caso y sin excepción alguna”* en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación en cada término municipal. Para empezar, porque el régimen especial que nos ocupa tiene un evidente carácter objetivo y, por ello, renuncia a calcular el valor de mercado del aprovechamiento, para sustituirlo por un importe calculado a tanto alzado; esto es, por un resultado puramente estimativo, lo que excluye que puedan hacerse ajustes y deducciones posteriores sobre las magnitudes tomadas en consideración ⁽³⁵⁾. Junto a ello, en segundo lugar, porque no es admisible argumentar en exclusiva sobre la base de las normas contables contenidas en un Real Decreto que adapta las disposiciones del Plan General de Contabilidad a las peculiaridades de las empresas eléctricas, cuando el artículo 24.1.c) de la entonces vigente LRHL no efectuaba remisión alguna a la contabilidad; por lo que en aplicación de las reglas de la LGT a ese respecto, ese significado técnico-contable del concepto de ingresos brutos no puede imponerse sin más argumentación sobre otros posibles significados, más acordes con el sentido y finalidad de la norma a interpretar. Además, por último, incluso aunque pudiéramos admitir, a los meros efectos dialécticos, que el concepto de ingresos brutos pudiera delimitarse a partir de la normativa contable, no sería posible la pretendida exclusión de las cuotas con destinos específicos del concepto de ingresos brutos. En efecto, a la vista del Real Decreto 437/1998, ha de tenerse en cuenta que dichas cuotas, si bien se encuentran afectadas a la financiación de determinados costes permanentes y de diversificación del sistema eléctrico, son también contablemente ingresos brutos procedentes de la facturación, pues no es casual que la Norma de Valoración 18, en la que se regulan esas cuotas con destinos específicos, venga encabezada precisamente bajo el título de *“Ventas y otros ingresos”*. Y que, pese a que la cuenta 708, que registra esas cuotas dentro del Subgrupo 70, pueda tener sorprendentemente saldo deudor o acreedor en función de las compensaciones y liquidaciones entre empresas eléctricas a que obliga la Ley 54/1997, del Sector

[34] Vid. la STSJ de Andalucía de 17 de febrero de 2000 de Justicia de Andalucía (sede Sevilla) y la Sentencia, de 12 de diciembre de 2000, del Juzgado número uno de Sevilla de lo Contencioso-Administrativo, además de la STSJ de Madrid de 17 de enero de 2001.

[35] En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *“Del monopolio a la libre competencia. La tributación local de los operadores de telecomunicaciones”*, cit.

Eléctrico, resultantes de la modificación del régimen retributivo y de las liquidaciones de los sujetos que operan en el sector ⁽³⁶⁾, no por esa razón dichas cuotas pierden su naturaleza de ingresos brutos. Porque, pese a las peculiaridades en el registro contable de las "cuotas con destinos específicos", las mismas seguirán figurando junto con otros ingresos en el haber de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin que la forma de su registro represente una novedad significativa, al tratarse de una aplicación específica de una técnica habitual de gestión contable de muchas empresas que, por ejemplo, destinan un determinado porcentaje de sus ventas a sufragar inversiones en proyectos de I + D. De este modo, por decirlo con otras palabras, la opción contable del Plan General de Contabilidad del Sector Eléctrico, de representación y liquidación de los ingresos necesarios para compensar los repetidos costes o cuotas con destinos específicos, no debe desvirtuar el carácter de costes de las empresas que recuperan a través de los ingresos de la facturación. Por ello, si es lícito interpretar que deben comprenderse como ingresos brutos procedentes de la facturación los abonos a las cuentas 700/706 derivados de la facturación a clientes y consumidores finales, no cabe sino concluir que los costes definidos como cuotas con destino específico constituyen a su vez ingresos procedentes de la facturación y, en consecuencia, resulta improcedente excluirlos de la base de cálculo del régimen especial que nos ocupa.

En este sentido se han pronunciado las SSTs de 13 de abril de 2000 y 24 de octubre de 2003, considerando ya los argumentos deducidos del citado Real Decreto 437/1998, al estimar que las reformas en la normativa contable operadas por la citada disposición no implican modificación alguna relevante "en cuanto se refiere a la naturaleza de las partidas incluidas en la facturación, ni la modificación de carácter contable, en cuanto al tratamiento que deben recibir las partidas discutidas en las cuentas de las empresas del sector eléctrico, puede llevar a entender modificado el claro y contundente contenido de la renovada norma de la Ley de Haciendas Locales" -...en todo caso y sin excepción alguna- que esta Sala ha destacado en otras Sentencias,

como la de 13 de abril de 2000, para reiterar que "tanto el término municipal como la facturación de la compañía suministradora que afecte a aquél ha de ser recogido de manera total para la exacción del gravamen", con que las compañías explotadoras de servicios han de compensar el uso del suelo, vuelo y subsuelo de las vías públicas municipales con sus redes e instalaciones". Es más, conviene destacar la contundencia de la última de las resoluciones citadas que, ante la insistencia de algunos Tribunales Superiores de Justicia en mantener criterios contrarios a los sostenidos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha venido a proclamar, por referencia a la STS de 13 de abril de 2000, algo que debería ser obvio, pero que al parecer no lo es; a saber: "que declarada la doctrina legal, carece de sentido volver a repetirla una y otra vez (...) de modo que lo que procede es que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo la respeten y la apliquen, a partir de su publicación".

Así las cosas, las reformas efectuadas por la Ley 51/2002 han introducido innecesariamente confusión en este elemento del régimen especial de cuantificación de las tasas por utilización o aprovechamiento del dominio público local, al optar por una posición que, al menos en apariencia, contradice la jurisprudencia que ha quedado expuesta, perjudicando seriamente los intereses de las entidades locales al reducir de manera injustificada la capacidad recaudatoria de los tributos que nos ocupan. Una primera y, al menos en principio, inocua modificación se ha producido al definir los ingresos brutos procedentes de la facturación, a efectos del régimen especial, como "aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por esta como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal". Porque, cualquiera que fuese la intención del legislador, parece bastante obvio que los ingresos de que se trata, en cuanto proceden de la facturación efectuada por las empresas explotadoras de servicios de suministro, no sólo se corresponderán con los servicios prestados en cada término municipal, sino que sólo a ellas

(36) Lo que seguramente debiera acarrear, por cierto, la nulidad en este punto del Real Decreto 437/1998, a la vista de que el Código de Comercio consagra el principio de no compensación entre ingresos y gastos como unos de los pilares sobre los que se asienta la Contabilidad mercantil; principio que ilícitamente se pretende derogar a través de una norma reglamentaria para las cuentas de las empresas eléctricas. En efecto, el artículo 38.1.e) de dicho Código establece que "se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales".

La Tasa por ocupación del ...

–como emisoras de las facturas correspondientes– les resultarán imputables en términos jurídicos. No es fácil, pues, atribuir ningún significado a tal modificación, a no ser que se ponga en conexión con el nuevo párrafo sexto introducido en el artículo 24.1.c) del TRLRHL, conforme al cual “*No se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, los impuestos que graven los servicios prestados ni las partidas o 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*”; porque todo apunta a que existe una cierta relación entre la consideración de los ingresos que deban computarse en el régimen especial como “*imputables a cada entidad*” y la exclusión del mismo de las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros, que no constituyan un ingreso propio, según trataremos seguidamente de argumentar ⁽³⁷⁾.

Primero conviene, sin embargo, señalar que carece de relevancia y consecuencias prácticas la exclusión de los impuestos indirectos, al tratarse de una previsión perfectamente lógica y por ello ya contemplada en la práctica totalidad de las Ordenanzas fiscales reguladoras del régimen especial de cuantificación de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. Distinta es la situación respecto a las ahora llamadas “*partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros*”, términos ciertamente confusos, que seguramente se emplearon con la voluntad de excluir de los ingresos computables en el régimen especial las repetidas “*cuotas con destinos específicos*” que perciben a través de la facturación las empresas eléctricas y que la jurisprudencia del Tribunal Supremo había considerado como parte de los ingresos brutos que se utilizan para el cálculo de la cuantía de las tasas en el régimen especial que nos ocupa. A esa finalidad apunta el hecho de que el legislador se haya referido a las “*cantidades cobradas por cuenta de terceros*”, empleando términos muy semejantes a los de ingresos “*percibidos por cuenta de terceros*” que se emplean en la Norma de valoración 18 del Plan General de Contabilidad del Sector Eléctrico, sobre cuya base argumentaron

las empresas la exclusión de las cuotas con destinos específicos de los ingresos brutos.

No obstante, más allá de cuál fuera la intención del legislador, los términos empleados en el artículo 24.1.c) sexto párrafo de la LRHL no tienen por qué ser entendidos en el preciso sentido que resulta de la normativa contable citada, ya que no existe remisión legal expresa a la misma y, ante la ausencia de una definición más precisa, habremos de interpretarlos en “*su sentido jurídico, técnico o usual según proceda*”, como quiere el artículo 12.2 de la LGT. De ahí que quepa vaticinar nuevos conflictos en la aplicación del régimen especial, pues las empresas eléctricas cuando perciben las cuotas con destinos específicos no actúan en nombre ni por cuenta de terceros –al menos de acuerdo con la legislación sectorial– sino que se limitan a ingresar una serie de conceptos que forman parte de las tarifas legalmente reguladas, dándoles luego el destino que dicha legislación establece. En efecto, para dilucidar el significado de los polémicos términos que examinamos, parece necesario acudir a la legislación sectorial de cada uno de los servicios o suministros prestados mediante redes tendidas en el dominio público local, ya que a ello conduce el artículo 13 de la misma LGT al ordenar que las obligaciones tributarias se exijan “*con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado*”; hecho cuya lógica real y también jurídica viene determinada por la referida legislación sectorial que nos indicará si las empresas explotadoras de cada uno de los servicios de suministro perciben, o no, en su facturación, cantidades por cuenta de terceros. Una legislación sectorial que, por cierto, apunta a que deben considerarse ingresos brutos todos los que puedan y, en su caso, deban percibir las empresas que exploten el servicio de suministro considerado conforme a la legislación que lo regule, sin exclusión de ninguna clase, es decir, de ningún ingreso o concepto que sea pertinente a tenor de cada legislación sectorial (de la electricidad, telecomunicaciones, etc.) para la recepción del servicio o suministro por el consumidor final, salvo los expresamente excluidos (impuestos y peajes, a que luego aludiremos) y aquellas cantidades que en tér-

(37) Así se desprende del Informe, de 15 de noviembre de 2004, de la Subdirección de tributos locales de la Dirección General de Tributos, publicado en Tributos Locales núm. 52, 2005, p. 157, cuando afirma que impuestos y cantidades cobradas por cuenta de terceros no se incluirán en los ingresos brutos, “por no ser imputables a las empresas explotadoras de servicios de suministro”

minos jurídicos puedan considerarse cobradas por cuenta de terceros.

Es más, en mi opinión, incluso si se admitiera que las denominadas cuotas con destinos específico tienen jurídicamente tal consideración, tampoco hubieran podido excluirse del cómputo como ingresos brutos en su totalidad, porque una parte de tales cuotas –en particular, los llamados costes de transición a la competencia, suprimidos por el Real Decreto Ley 7/2006, de 23 de junio– tras el proceso de liquidación correspondiente, terminaban siendo imputadas a las empresas explotadoras de servicios de suministro de energía eléctrica y lucían en sus cuentas de pérdidas y ganancias como ingresos propios. La desaparición de los costes de transición a la competencia hace que pierde interés este problema específico. Pero, en cualquier caso, no se puede olvidar que la LRHL define los ingresos brutos como aquéllos “*imputables a cada entidad*” y excluye del cómputo a las cantidades cobradas por cuenta de terceros “*que no constituyan un ingreso propio de la entidad*” a la que se aplique el régimen especial. Siendo ello así, lejos de resolver las dudas existentes, las reformas comentadas generan nuevas perplejidades respecto a las partidas a computar o excluir de los ingresos brutos procedentes de la facturación, lo que sin duda dará lugar a nuevos litigios en que, según el Informe, de 15 de noviembre de 2004, de la Subdirección de tributos locales de la Dirección General de Tributos, será la entidad sujeto pasivo de la tasa la que “*tendrá que probar por cuenta de quien cobra esas partidas o cantidades cobradas y el importe por el que no constituyan las mismas ingresos brutos*”⁽³⁸⁾.

Junto a ello, el artículo 15 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social ha añadido un nuevo inciso al párrafo sexto de la letra c) del apartado 1 del artículo 24, para excluir de los ingresos brutos procedentes de la facturación “*las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministros que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la sección 1ª o 2ª del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica del Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen*

especial”. Se trata de una previsión no contenida en el Proyecto de Ley remitido a las Cortes, que se incorporó durante la tramitación parlamentaria en el Senado, sin que entre las enmiendas presentadas en dicha Cámara hayamos encontrado ninguna que se refiriese a esta materia, por lo que no es sencillo establecer cuál puede ser la justificación o motivación del inciso, que es posible obedezca a la creencia de que cuando se presta un servicio de suministro a una empresa que, a su vez, realiza otras prestaciones de servicios que podrían quedar sujetas al régimen especial que nos ocupa, se produciría una suerte de doble imposición que convendría eliminar. En mi opinión, en el caso a que se refiere el precepto en cuestión no existe doble imposición alguna, sobre todo si se piensa que el artículo 24.1.c) último inciso de la LRHL establece que el importe derivado de la aplicación del régimen especial no podrá ser repercutido a los usuarios; por lo que, o el legislador tiene muy poca fe en la virtualidad de dicha prohibición o, quien lo sabe, ha obrado desde otras motivaciones para abordar un caso que se nos antoja ciertamente singular, pues se está pensando en instalaciones de producción de energía eléctrica a las que se prestan servicios de suministro realizando aprovechamientos constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, lo que no debe ser habitual debido a su ubicación.

Por fin, un último concepto debe ser excluido de los ingresos brutos en el caso de las empresa que emplean redes ajenas para la prestación de sus servicios de suministro, pues el repetido artículo 24.1.c) párrafo séptimo del TRLRHL establece que deben deducirse las “*cantidades satisfechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a sus redes*”, que deberán ser computadas entre los ingresos brutos de las empresas titulares de las redes en cuestión. Se ha tratado de este modo de resolver, mediante una solución que técnicamente nos parece desafortunada, un falso problema; a saber: el de la aparente doble imposición que se produciría como consecuencia de la sujeción al régimen especial de las empresa comercializadoras, ya que las tarifas de acceso a redes ajenas –señaladamente en el sector eléctrico– podrían formar parte tanto de los ingresos de los distribuidores como de los comercializadores,

(38) Cfr. El contenido del Informe se encuentra en Tributos Locales núm. 52, 2005, p. 157.

cuando contrataran conjuntamente energía y acceso a la red con el cliente, con lo que la tasas gravaría dos veces una misma partida. Pero dicha doble imposición no se produce porque, en primer lugar, los comercializadores facturan a los clientes cualificados la tarifa de acceso en nombre y por cuenta del distribuidor, por lo que dicho concepto no forma parte realmente de sus ingresos; y, en segundo lugar pero más importante, no puede producirse doble gravamen desde el instante que los peajes o alquileres abonados por la utilización de redes ajenas constituyen un concepto que no se incluye entre los ingresos brutos procedentes de la facturación del servicio de suministro del titular de las redes, justamente porque tales peajes no obedecen a suministro de ningún tipo. Pese a ello, y como consecuencia de la reforma efectuada, las empresas titulares de las redes deberán computar las cantidades percibidas en concepto de peajes entre sus ingresos brutos de facturación.

Por fin, en conexión con los sujetos pasivos de las tasas que nos ocupan, la repetida Ley 51/2002 añadió un último inciso al artículo 24 de la LRHL, hoy incorporado como párrafo octavo, según el cual "el importe derivado de la aplicación de este régimen especial no podrá ser repercutido a los usuarios de los servicios de suministro a que se refiere el apartado c)". Resulta obvio, a nuestro entender, que nos encontramos ante una prohibición de repercusión jurídica específica y formalizada que, desde luego, no podrá impedir que los sujetos pasivos de la tasa integren como un coste más de los servicios de suministro que explotan el importe de la misma, para trasladarlo a los consumidores vía precios ⁽³⁹⁾. De una prohibición que, además, se formula en unos términos manifiestamente absurdos, ya que no se alcanza a entender que se refiera sólo a las tasas cuya cuantía se determina en el régimen especial y no afecte, por el contrario, a las tasas determinadas en el régimen general, como si el régimen de cuantificación diera lugar a una mutación de la naturaleza de lo que es un único tributo.

f) Compatibilidad con otras tasas

De acuerdo con el último párrafo del artículo 24.1.c) -cuyo origen se encuentra nuevamente en la

Ley 51/2002- "*las tasas reguladas en este párrafo c) son compatibles con otras tasas que puedan establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, de las que las empresas a que se refiere este párrafo c) deban ser sujetos pasivos conforme a lo establecido en el artículo 23.1.b) de esta Ley, quedando excluida, por el pago de esta tasa, la exacción de otras tasas derivadas de la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales*".

Del párrafo que acabamos de transcribir podría deducirse que esta tasa es compatible con todas las incluidas en la modalidad del hecho imponible consistente en la prestación de servicios o la realización de actividades y, en particular, con la de licencia de obras, mientras que existiría una clara incompatibilidad con otras tasas por utilización o aprovechamiento especial del dominio público, lo que ya constituía doctrina jurisprudencial firmemente asentada (STS de 17 de febrero de 1990 y 23 de noviembre de 1996). Sin embargo, ello no es tan claro como parece, pues existe una reiteradísima jurisprudencia -SSTS de 11 de octubre de 1972, 21 de marzo de 1975, 25 de febrero y 21 de abril de 1976, 23 de noviembre de 1982, 28 de febrero de 1984, 3 de julio de 1990 y 21 de noviembre de 1995- que ha venido insistiendo en que, a pesar de que no puede negarse la independencia conceptual de las tasas por prestación de servicios y las derivadas de aprovechamientos especiales en el dominio público local, por lo que entre ellas no debería existir incompatibilidad alguna; cuando se trata del aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales en favor de empresas exploradoras de servicios de suministros, el régimen especial de cuantificación en función de los ingresos brutos percibidos en cada término municipal, "*absorbe las correspondientes a las tasas por las licencias de obras concedidas para la apertura de las zanjas necesarias para establecer y conservar los tendidos de cables para el suministro*", por cuanto dicha licencia de obras, e incluso la presentación del correspondiente proyecto para la realización de aquéllas, significan el presupuesto imprescindible para disfrutar de los aprovechamientos por los que se satisface la tasa en el

(39) En este mismo sentido se manifestó la Resolución, de 2 de abril de 2003, de la Dirección General de Tributos, al fijar los criterios de interpretación de la Ley 51/2002.

repetido régimen especial (SSTS de 7 de mayo y 28 de junio de 1996).

Y, si bien se piensa, esa incompatibilidad no lo es tanto, como dice la citada LRHL con *“otras tasas derivadas de la utilización privativa o el aprovechamiento especial”*, sino con aquellas tasas por servicios u ocupación del dominio que están directamente relacionadas con dicha utilización o aprovechamiento. Así lo han señalado las SSTS de 26 de octubre de 2001 y 20 de mayo de 2002, cuando afirman que el aprovechamiento especial del suelo, subsuelo y vuelo para la prestación de servicios de suministro, exige la apertura de zanjas y calas para nuevas instalaciones y para reparaciones de averías y obviamente el taparlas y el

restaurar las aceras y calzadas, sin que tales actividades tengan sustantividad propia, ni se conciban como algo distinto, *“pues sólo se entienden y se justifican como actividades preparatorias, complementarias y, en todo caso, accesorias del aprovechamiento especial referido”*. Y de ahí deriva la incompatibilidad, que en el fondo es la solución más coherente con la razón de ser del régimen especial de cuantificación a que nos venimos refiriendo, pues como dijo la STS de 28 de enero de 2000, *“sería absurdo que no hubieran de practicarse liquidaciones individuales por el tendido de cables sobre o bajo las calles y fuera admisible para la colocación de los postes y apertura de las zanjas, que son su antecedente indispensable”*.