

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**Conflicto:** 52/2012  
**Promotor:** Comunidad Foral de Navarra  
**Administraciones en conflicto:** Diputación Foral de Bizkaia y Comunidad Foral de Navarra  
**Objeto:** IS - IVA. Distribución de energía eléctrica  
**Fecha de la resolución:** 7 de febrero de 2014

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

### I. ANTECEDENTES

1º El día 24 de julio de 2012 tuvo entrada en la Secretaría de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (art. 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 25/2003, de 15 de julio) -en adelante, Junta Arbitral-, un escrito de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra, por el que se promovió conflicto positivo de competencia frente a la Hacienda Foral de Bizkaia (en adelante, HFB) sobre tributación, en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, de los servicios facturados por la mercantil (AAA) (en adelante, (AAA)) como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro, en los años 2008 a 2012.

2º En el escrito de interposición del conflicto se afirmaba que (AAA) presentó comunicación de modificación de la cifra relativa de operaciones el día 22 de marzo de 2010, anunciando el cese de la actividad de comercialización de energía eléctrica a partir del 1 de julio de 2009 y declarando que, a partir de esa fecha, solamente se atribuirían a Navarra los servicios de alquiler de contadores, tarifa integral y otros servicios, pero no la parte de la "Tarifa de Acceso", en cuanto se entendía como ingreso derivado de una actividad de transporte y, por tanto, localizada en el domicilio fiscal de la empresa transportista.

Según el escrito de planteamiento del conflicto de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra, la denominada "Tarifa de Acceso" no debe considerarse como servicio de transporte, sino como servicio directamente relacionado con un bien inmueble, por cuanto supone el derecho de acceso a un conjunto complejo de redes, subestaciones, transformadores y acometidas. Por ello, los peajes percibidos por ese servicio deben atribuirse a Navarra en cuanto a las empresas comercializadoras de electricidad satisfagan ese importe por utilizar la estructura sita en Navarra.

Para apoyar su criterio, la Comunidad Foral de Navarra afirma que el 15 diciembre 2011, la Junta Arbitral dictaminó que se entienden realizadas en Navarra las entregas de gas natural cuando las acometidas desde las que se pone el gas a disposición de los clientes estén sitas en territorio navarro. La consejera que insta el conflicto entiende que el caso es similar al de las entregas de energía eléctrica realizadas por (AAA) y, en virtud de todo ello, solicita a la Junta Arbitral que, previa admisión del conflicto, declare (a) que se localizan en Navarra los citados servicios facturados como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro; (b) que (AAA) debe tributar a Navarra por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido en proporción al volumen de operaciones realizado en territorio navarro; y (c) que por la HFB se remesen a la Comunidad Foral las cuotas de dichos impuestos que le correspondan por los periodos ya vencidos de los años 2008 (solamente de marzo a diciembre), 2009, 2010, 2011 y 2012.

Se indica en el escrito de planteamiento del conflicto que ha transcurrido el plazo de 30 días hábiles sin que el requerimiento haya sido atendido por la HFB.

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Con el escrito de planteamiento del conflicto se han presentado esta Junta Arbitral:

1) Un escrito de (AAA) dirigido a la Diputación Foral de Araba el día 29 marzo 2010, comunicando su cese en la actividad de suministro de energía eléctrica y su dedicación al transporte de energía eléctrica por redes de distribución propia.

2) Un correo electrónico remitido el 29 marzo 2010 por "xxx (xxx@iberdrola.es)" a "yyy (Economía y Hacienda)" con el cálculo provisional del volumen de operaciones para el IVA de enero a noviembre de de 2010, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 28 del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco.

3) Requerimiento de inhibición efectuado por la Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra a la HFB el día 6 junio 2012, como trámite previo a la interposición del conflicto.

3º El día 26 de octubre de 2012, el Presidente de la Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto. Esta resolución ha sido impugnada por la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante DFB) ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

4º El Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la HFB se dirigió a la Junta Arbitral mediante escrito de 3 diciembre 2012 en el que se opone a la admisión del conflicto y califica como nula de pleno derecho la resolución del Presidente de la Junta Arbitral de 26 de octubre 2012, que dice haber impugnado ante el Tribunal Supremo. Informa asimismo de la litispendencia de su recurso contra la resolución de la Junta Arbitral, de 15 diciembre 2011, relativa a la competencia para conocer de los conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y la HFB.

Sin entrar en el fondo del asunto, solicita la inadmisión a trámite del conflicto y, en otrosí, la suspensión cautelar de su tramitación a la espera de la decisión del Tribunal Supremo.

También manifiesta que la HFB contestó el requerimiento de la Hacienda Tributaria de Navarra en escrito de 10 de julio de 2012, que acompaña. En este escrito se desarrollan sus argumentos contra la competencia de la Junta Arbitral que extractamos a continuación.

Considera la HFB que el artículo 51.1.b) del Convenio Económico y el artículo 66.Uno.a) del Concierto, así como la normativa reglamentaria de desarrollo de ambos, deben interpretarse de la misma manera, con arreglo a la realidad jurídica actual. A su juicio, ninguno de ambos contempla los conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, dado el "carácter estrictamente bilateral de la relación con el Estado" del Convenio y el Concierto. La DFB no ha participado en la composición y nombramiento de la Junta Arbitral, por lo que ésta no puede resolver conflictos que afecten a su competencia. El presente conflicto debería residenciarse, en su opinión, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

5º Siendo las cuestiones de competencia objetiva de orden público, la Junta Arbitral acordó pronunciarse con carácter previo sobre las alegaciones de la HFB, habiendo llegado a la conclusión de que tales alegaciones deben ser desestimadas, así como la pretensión de suspensión cautelar del procedimiento, tal como fue declarado en la resolución de 22 de febrero de 2013, El recurso contencioso administrativo antes aludido ha sido ampliado a esta resolución.

6º El día 13 de mayo de 2013, el Presidente de la Junta Arbitral acordó notificar a la Directora Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra las alegaciones y documentos presentados por la HFB, abrir periodo de instrucción por plazo de dos meses y nombrar ponente a Eugenio Simón Acosta.

7º El día 16 de julio de 2013, la DFB promovió incidente de recusación del vocal ponente de este expediente, basándose en su condición de Presidente del Consejo de Navarra. En cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 29 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el Secretario de la Junta Arbitral trasladó al ponente el escrito presentado por la DFB, quien elevó al

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Presidente el informe preceptivo. El incidente fue definitivamente desestimado por el Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 7 de noviembre de 2013.

8º El día 17 de julio de 2013, estando el expediente en trámite de instrucción, tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito de (AAA) en el que solicita que se le tenga por "personado y parte el presente procedimiento" y se adhiere a la opinión de la HFB acerca de la incompetencia de la Junta Arbitral, reservándose el derecho a formular alegaciones sobre el fondo del asunto en el momento oportuno.

9º Concluido el periodo de instrucción, el Presidente de la Junta Arbitral, mediante resolución de 3 de octubre de 2013 ordenó poner de manifiesto el expediente a las partes y a los interesados para que formularan sus alegaciones finales en el plazo reglamentario, plazo que fue objeto de la ampliación en virtud de resolución de 24 de octubre de 2013.

10º El día 8 de noviembre de 2013, la DFB presentó escrito de alegaciones en el que se ratificó en su opinión de incompetencia de la Junta Arbitral. Tras reproducir las alegaciones previamente presentadas al respecto, la DFB añade que *"el Concierto Económico básicamente supone un acuerdo de voluntades entre la representación del Estado y la del País Vasco para establecer por unanimidad las reglas de reparto de competencias entre ambos ámbitos... (y) supone la más genuina representación de los derechos históricos de los territorios forales amparados por la disposición adicional primera de la Constitución"*. Para destacar el carácter paccionado del Convenio y del Concierto transcribe extensamente la STC 208/2012, de 14 noviembre, invoca su procedimiento de aprobación mediante ley de artículo único y subraya que *"el propio Concierto Económico establece que las modificaciones posteriores del mismo solamente podrán realizarse por el mismo procedimiento seguido en Su elaboración"* y que *"la esencia del pacto es lo que conforma de una manera más destacada el núcleo intangible de la foralidad, en palabras de la relevante sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril"*.

También cita al Tribunal Supremo para defender la inmodificabilidad unilateral del Concierto, sobre lo que *"existen interesantes pronunciamientos jurisdiccionales como los del Tribunal Supremo en sentencias de 28 de octubre de 1995 y 7 de abril de 1997 dictadas con ocasión de la modificación del Reglamento Notarial para alterar el punto conexión de la exacción de la cuota anual de documentos notariales del ITPAJD"*.

Por tanto -sigue diciendo la DFB-

*"el reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales se refleja, sobre todo, en la necesidad de alcanzar un pacto en los órganos paritarios establecidos en el propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco para acordar su propio contenido, así como cualquier elemento que pueda afectar a los ámbitos competenciales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

(...)

*Si se diera por buena la doctrina en que se basa la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para admitir a trámite el conflicto de referencia, se estaría tanto como permitiendo la modificación unilateral de los términos de la concertación por parte del Estado en la medida en que se arrogaría la competencia para decidir la sumisión a un procedimiento arbitral de unas competencias sobre las que no tiene titularidad ..."*.

Asimismo se detiene en el análisis de la figura procesal del arbitraje para sostener que nadie puede ser obligado a aceptarlo si previamente no ha consentido este modo de resolución de controversias. Por otra parte -dice- quedaría por determinar si la competencia para resolver el arbitraje corresponde a esta Junta Arbitral o a la prevista en el Concierto Económico.

Oponiéndose al criterio manifestado por esta Junta Arbitral, la DFB *"entiende que no tiene soporte en nuestro actual ordenamiento establecer una diferenciación entre la situación de la Comunidad Foral de Navarra y la de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el ámbito tributario, pues el poder tributario de ambas administraciones nace de*

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

*la disposición adicional primera de la Constitución*", Para apoyar esta idea, se reproduce, también extensamente, la STC 76/1988, de 26 abril, en la que quedó consolidada la idea -que esta Junta Arbitral comparte plenamente, como no podría ser menos- de que los derechos históricos no son un título autónomo de atribución de competencias. Es decir, en el fondo de los argumentos de la DFB late la idea de que la disposición adicional primera de la Constitución alteró la naturaleza del régimen navarro y lo equiparó, en plano de completa igualdad, al de los territorios históricos del País Vasco.

Pasando a examinar el fondo del asunto, la DFB afirma que la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico ha resuelto ya algunos conflictos con el Estado similares a éste sin que se haya cuestionado que los servicios que prestaba (BBB) a los consumidores cualificados (los mismos que presta hoy a todos sus clientes) son auténticos servicios de transporte. Tras comentar la resolución de esta Junta Arbitral de 15 de diciembre de 2011 (expediente 21/2009) relativa a las entregas de gas natural a través de gaseoductos, afirmando que el gas natural debe ser transportado por la red de gaseoductos para su puesta a disposición de los consumidores, indica las discrepancia con la Hacienda Tributaria de Navarra, que, resumidamente, se concretan en los siguientes puntos:

1) La aplicación que la Hacienda Tributaria de Navarra hace de las conclusiones alcanzadas en la Resolución de esta Junta Arbitral de 15 de diciembre de 2011, recaída en expediente 21/2009.

2) La sugerencia de que el Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas) comparte su interpretación.

3) La calificación que realiza la Hacienda Tributaria de Navarra de los servicios que prestan los transportistas y distribuidores de gas y de electricidad como servicios directamente relacionados con bienes inmuebles, consistentes en el otorgamiento de derechos de acceso a un conjunto completo de redes, subestaciones, transformadores y acometidas de su propiedad, y no como servicios de transporte.

11° El día 11 de marzo de 2013, (AAA) presentó también sus alegaciones finales, centradas en la falta de competencia de la Junta Arbitral, y el reparto territorial del volumen de operaciones de las actividades de distribución eléctrica. Sus argumentos son sustancialmente coincidentes con los expuestos por la DFB en su escrito de alegaciones, al que acabamos de hacer referencia.

12° El día 15 de noviembre de 2013 presentó sus alegaciones conclusivas la Hacienda Tributaria de Navarra. En ellas comenta críticamente la posición adoptada por (AAA), que se ha sumado a las alegaciones tanto procesales como de fondo de la DFB, en materia sobre la que carece de interés personal, pues sólo afectan al reparto de las cuotas entre las administraciones que son parte en este conflicto. Asimismo se extiende sobre otras cuestiones formales que han surgido durante el procedimiento y que han sido ya decididas por la Junta Arbitral a lo largo de este procedimiento.

## II. NORMAS APLICABLES

13° Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante, LORAFNA), el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas modificaciones (en adelante designado como Convenio); el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 4/2002, de 23 de mayo (en adelante, Concierto) y la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, así como las demás normas de general aplicación.

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

### III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

#### III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación

**14°** Tanto la DFB como (AAA) consideran que esta Junta Arbitral no es competente para conocer y resolver este conflicto.

La cuestión ha sido ya planteada y decidida en resolución interlocutoria de esta Junta Arbitral que la DFB ha impugnado ante el Tribunal Supremo. El Alto Tribunal, mediante Auto de 18 de diciembre de 2013, ha inadmitido a trámite la demanda porque la declaración de competencia contenida en el acto impugnado "no pone fin a la vía administrativa, ni determina necesariamente el contenido de la resolución final sobre el fondo, ni impide la posibilidad de continuar el procedimiento, por lo que no puede ser susceptible de impugnación autónoma".

**15°** Por otra parte, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado en sentencia firme sobre los conflictos competenciales entre las juntas arbitrales del Convenio y del Concierto, pero no ha llegado a dilucidar cuál de las dos es competente para resolver los conflictos horizontales entre la Hacienda Tributaria de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco.

En efecto, el Alto Tribunal ha enfocado la cuestión desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva y al fácil acceso a los tribunales de justicia. La STS de 17 octubre 2013, considerando que, en último término, es el propio Tribunal Supremo quien ha de adoptar la decisión definitiva acerca del fondo del asunto, optó por admitir el recurso de casación contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto, recurso en el que la Comunidad Foral de Navarra se oponía a la competencia de la Junta Arbitral del Concierto.

Si aplicamos esa misma doctrina al presente caso, no existe duda alguna acerca de la capacidad de esta Junta Arbitral para conocer y pronunciarse sobre la cuestión debatida pues, cualquiera que sea la junta que resulte competente, prevalece el criterio de facilitar el acceso a la jurisdicción y el de economía procesal.

Ello no nos exige, sin embargo, de dar respuesta a la cuestión planteada por las partes sobre cuál de las dos juntas arbitrales es la competente. Se trata de un problema complejo que no puede resolverse sin profundizar en la naturaleza jurídica del Convenio y del Concierto.

Es necesario, por lo tanto, abordar detenidamente este asunto y examinar minuciosamente las extensas alegaciones de parte.

**16°** Los argumentos con los que la DFB se opone a la competencia de la Junta Arbitral para conocer y resolver este conflicto se concretan en los siguientes:

1. A su juicio, ni en el Convenio ni en el Concierto se contempla la posibilidad de que las juntas arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, dado el carácter bilateral que tienen tanto el País Vasco como Navarra en sus relaciones con el Estado en materia tributaria.

Es por ello que el Concierto sólo puede modificarse por el mismo procedimiento seguido en su elaboración.

2. La DFB no ha participado en el nombramiento y composición de la Junta Arbitral, cuya intervención supone un menoscabo de su autonomía fiscal.

Así como las juntas arbitrales del Convenio y el Concierto conocen de los conflictos que se planteen entre los territorios forales y el resto de las Comunidades Autónomas, dichas juntas carecen -en opinión de la DFB- de competencia en los conflictos entre Navarra y el País Vasco, dado que los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas son tributos estatales y puede el Estado pactar sobre ellos, mientras que no puede hacerlo sobre los tributos forales, sobre los que no tiene poder de disposición por no ser titular de la competencia.



Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

3. La naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto *"reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaron entre esos Territorios Históricos y la Comunidad Foral, ello habría de convenirse y plasmarse en esas normas"*.

La vía administrativa especial ante la Junta Arbitral es procedente en la medida en que ambas Administraciones, titulares de sus respectivas competencias hayan consentido el sometimiento de dichas controversias a la citada vía, *"La esencia del arbitraje se basa en que dos partes se someten voluntaria y previamente, excepto en el supuesto de los arbitrajes obligatorios en el ámbito de las relaciones laborales ... a la decisión de unos árbitros sobre materias sobre las que tengan poder de disposición"*.

4. Este conflicto debe dilucidarse, en su caso, en la jurisdicción contencioso-administrativa. La inexistencia de una vía arbitral administrativa previa no es obstáculo al derecho constitucional de acceso a un proceso con todas las garantías.

Para ilustrar el carácter paccionado del Convenio y del Concierto transcribe in extenso la exposición de motivos de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 febrero, y la STC 208/2012, de 14 de noviembre, y se remite a varias sentencias del Tribunal Supremo declarativas de la nulidad de ciertas normas reglamentarias del Estado que indirectamente pretendieron modificar el régimen de concertación.

Por su parte, (AAA) niega la competencia de la Junta Arbitral adhiriéndose a los argumentos de la DFB, con algunas aportaciones adicionales sobre la interpretación literal del artículo 51 del Convenio y sobre la STS número 4196/2009, de 26 mayo.

**17º** Con carácter previo conviene recordar brevemente la consolidada y ya antigua doctrina del Tribunal Constitucional acerca de la naturaleza del poder tributario de las instituciones forales y el alcance de la disposición adicional primera de la Constitución Española, donde se encuentra el fundamento jurídico último de los poderes tributarios especiales de la Comunidad Foral de Navarra y de las Diputaciones Forales del País Vasco.

Como ya se dijo en la STC 123/1984, de 18 diciembre, *"la idea de derechos históricos de las comunidades y territorios forales, a que alude la disposición adicional primera de la Constitución, no puede considerarse como un título autónomo, del que puedan deducirse específicas competencias, pues la propia disposición adicional manifiesta con toda claridad que la actualización general de dicho régimen foral se ha de llevar a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía"*.

En el discurso jurídico, no cabe, por tanto, invocar antecedentes históricos para defender; al margen de la Constitución Española, la pervivencia de derechos, poderes o potestades de los que las instituciones forales hayan gozado en el pasado. El fundamento último de toda norma del ordenamiento español se encuentra en la Constitución porque, tal como afirma la STC 78/1988, de 26 de abril, *"lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la disposición adicional primera C. E., lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su «foralidad», pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado"*.

Así lo ha entendido en todo momento esta Junta Arbitral, por lo que hemos de rechazar la afirmación, contenida en las alegaciones de la DFB, de que *"la potestad Navarra tributaria precede a la Constitución, y su titularidad derivaría de una situación preconstitucional sobre la que el Estado no tendría capacidad de decisión ni la propia Constitución Española"*.

Ahora bien, el hecho de que los precedentes históricos no constituyan un título competencial no impide acudir a ellos para interpretar el ordenamiento vigente. La interpretación histórica, en

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

función de los antecedentes legislativos y jurisprudenciales, forma parte, sin ningún género de dudas, de la metodología de aplicación del Derecho, y está expresamente contemplada por el artículo 3.1 del Código Civil.

Pero si la interpretación histórica es relevante para desvelar el significado de cualquier norma jurídica, resulta especialmente relevante cuando nos hallamos ante una norma constitucional que reconoce y ampara una institución basándose precisamente en sus rasgos históricos. Nuestra tarea no es la de investigar la historia para extraer de ella competencias, sino intentar descubrir el sentido de la disposición adicional primera de la Constitución para encontrar su actual significado. Como ha señalado algún prestigioso autor, no existen, hablando con propiedad jurídica, derechos históricos porque todo derecho, para serlo, tiene que ser un derecho actual. Cuando la Constitución habla de derechos históricos se está refiriendo a derechos actuales cuyo contenido está íntimamente ligado a los precedentes históricos en la medida en que éstos resulten compatibles con la propia Constitución.

Como igualmente dijo la STC 76/1988, *"la garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. Es este núcleo identificable lo que se asegura... Esa garantía -referida a los territorios forales-, si bien no especifica exhaustivamente las competencias históricas que protege (esto es, un haz determinado de competencias concretas), sí alcanza, como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos territorios históricos"*.

La actualización de los llamados "derechos históricos" se lleva a cabo a través de los estatutos de autonomía (en Navarra, la LORAFNA), pero ello no quiere decir que no existieran antes de que se aprobasen dichos estatutos, pues no se encuentra en el estatuto, sino en la Constitución, su origen jurídico.

Aclaradas estas cuestiones previas, podemos proceder al estudio de la controversia competencial suscitada por la DFB e (AAA).

**18°** Comencemos por el argumento literal, en el que se detiene (AAA) a partir de la idea de que las Diputaciones Forales no están mencionadas en el artículo 51 del Convenio, donde se establece la competencia de la Junta Arbitral.

Esta premisa no es correcta y para demostrarlo basta con observar la letra a) del arto 51 del Convenio que atribuye a la Junta Arbitral "conocer de los conflictos que surjan *entre las Administraciones interesadas* como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales". Las Diputaciones Forales son, sin duda alguna, Administraciones, por lo que huelga extenderse en más comentarios sobre el asunto.

**19°** Tampoco es necesario detenerse en la supuesta semejanza, avanzada por la DFB, del procedimiento arbitral con el arbitraje propiamente dicho. Es obvio que, a pesar de su denominación, la Junta Arbitral no resuelve un arbitraje en sentido técnico, sino que es un órgano administrativo al que la ley ha atribuido la potestad de resolver determinados conflictos interadministrativos.

**20°** Yerra, en nuestra opinión, (AAA) al negar relevancia a la interpretación histórica de las normas constitucionales y estatutarias que reconocen y amparan los derechos históricos de los territorios forales. Tal como hemos dicho más atrás, la historia no es fuente del derecho, pero si las normas vigentes reconocen una institución en función de sus caracteres históricos, es desafortunado ignorar esas características cuando se trata de interpretar una norma constitucional que no concreta cuál es exactamente el contenido y alcance de dicha institución.

La doctrina de la garantía institucional, sobre la que construye el Tribunal Constitucional su noción del alcance de los derechos históricos, se basa precisamente en el conocimiento de aquello que ha sido la institución a lo largo de la historia y muy particularmente lo que era en el momento en que se aprobó la Constitución. Esto está muy claro en la STC 76/1988 cuando di-

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

ce que "la garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la *imagen identificable de ese régimen foral tradicional*. Es este núcleo identificable lo que se asegura ...".

Pues bien, aunque son muchos los que los confunden Convenio y Concierto, la imagen identificable del régimen de Convenio de Navarra no coincide con la del régimen de Concierto del País Vasco. Esto es algo que ha sido reflejado perfectamente por la STS de 9 de julio de 2007, cuyas referencias históricas no pueden entenderse simplemente como un alarde de erudición, sino como verdadera *ratio decidendi*. Coincidimos con (AAA) en que los antecedentes históricos no son el título competencial, pero si son el instrumento inexcusable para interpretar el alcance del título competencial establecido por la Constitución.

Desde el momento de su nacimiento hasta el día de hoy, los territorios forales del País Vasco han tenido y tienen un régimen de impuestos concertados, en el que el poder tributario de las Diputaciones Forales sobre cada uno de los impuestos singulares deriva, precisamente, de la concertación de cada uno de ellos. Así fue en sus orígenes y así seguía siendo en el régimen alavés, que sobrevivió durante la dictadura y se mantenía vigente en el momento de la aprobación de la Constitución.

El régimen foral navarro nunca fue de concertación o convenio de impuestos singulares, puesto que Navarra tuvo siempre un sistema tributario propio que se iba armonizando con el general de régimen común mediante sucesivos acuerdos entre la Diputación y el Estado.

**21°** En efecto, el primer Concierto -aprobado por Real Decreto de 28 de febrero de 1878, Gaceta de Madrid número 60, de 1 de marzo- extendió a las provincias vascongadas todos los impuestos estatales. Como decía su exposición de motivos, *"establecida la unidad constitucional en las Provincias Vascongadas... faltaba solo que entrasen aquellas en el concierto económico; faltaba que, cuantas manifestaciones tributarias se consignasen en los presupuestos generales del Estado, y -cuantos gravámenes que pesasen sobre la propiedad, la industria y comercio, afectasen de igual modo a los naturales del país que al resto de los españoles... Álava, Guipúzcoa y Vizcaya contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas ... por todos los conceptos... que las demás de la Monarquía"*. Consecuente con esta afirmación, en la parte dispositiva del Real Decreto se establecieron, como se hacía en el resto de las provincias, los cupos de la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería (artículo 1), de la Contribución Industrial y de Comercio (artículo 2), del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes (artículo 3), de la Renta de Papel Sellado (artículo 3), del Impuesto de Consumos y Cereales (artículo 3), del Impuesto de Consumo sobre la Sal (artículo 3), del Impuesto sobre Sueldos de Empleados Provinciales y Municipales (artículo 7), que se añadieron a los que, según el artículo 8, ya se venían exigiendo (Impuestos de Cédulas Personales, Minas y sobre Tarifas de Viajeros y Mercancías).

Se dispuso además en el artículo 9, que "cualquier otra nueva contribución, renta o impuesto que las leyes de presupuestos sucesivas establezcan, serán obligatorias a las Provincias Vascongadas". La especialidad del régimen foral de estas provincias respecto de las de régimen común consistía en que a sus Diputaciones se les encomendó la gestión de dichos impuestos estatales.

Lo mismo se hizo en los sucesivos conciertos, siendo de destacar el de 1925, cuyo artículo 1 establece los cupos concertados para cada uno de los impuestos estatales, que progresivamente irían aumentando en los 25 años de duración del concierto (Real Decreto de 24 diciembre 1926, Gaceta de Madrid número 362, de 28 diciembre).

**22°** Distinto ha sido el régimen de Navarra, pues su Diputación siempre tuvo reconocida la facultad de establecer su propio sistema tributario, armonizado con el del estado a partir de 1927.

En el primer convenio (Ley Paccionada el 16 de agosto de 1841) se extendieron a Navarra las llamadas rentas generales o derechos de aduana (artículo 16) y las rentas estancadas o monopolios (artículos 17 a 23), pero no los impuestos interiores o rentas provincia/es por los que



Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

la Diputación se comprometió a pagar como "única contribución directa, la cantidad de 1.800.000 reales anuales" (artículo 25).

A partir de ese momento los sucesivos impuestos estatales no se han aplicado en Navarra hasta que no los ha implantado su Diputación Provincial o Diputación Foral, por voluntad propia o por acuerdo con el Estado. A título de ejemplo:

- La Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería y la Contribución Industrial y del Comercio, de 1845, no se exigieron en Navarra.

- Los Impuestos sobre Rentas, Sueldos y Salarios, creado por Ley de 29 de junio de 1867, tampoco se aplicó en Navarra, que empezó a gravar las rentas de trabajo a partir del Acuerdo de la Diputación, de 17 de diciembre de 1923.

- El Impuesto de Cédulas Personales, establecido por Real Decreto de 15 de febrero de 1854, no estuvo vigente en Navarra hasta su incorporación en el convenio de 1927.

- Tampoco se aplicó el impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, creado por Ley de 26 de diciembre de 1872, hasta que la Diputación aprobó su Reglamento de 20 de abril de 1928.

- El Recargo Extraordinario y de Guerra y el Impuesto sobre el Alumbrado, creado para atender las necesidades de la guerra de Cuba, no se aplicó en Navarra, que contribuyó con un donativo especial aceptado por Real Orden de 1 de agosto de 1898.

- El Impuesto sobre Alcoholes, regulado por Ley de 30 de junio de 1992, se implantó en Navarra en virtud de acuerdo de la Diputación de 18 de noviembre de 1889.

- El Impuesto sobre el Azúcar y la Cerveza, creado por Ley de 19 de diciembre de 1899, se aplicó en Navarra tras el pacto formalizado en el Real Decreto de 16 de octubre de 1900.

- La Contribución de Utilidades de 1900 no se aplicó Navarra hasta el Convenio de 1927.

- Tampoco llegó a aplicarse en Navarra la Contribución General sobre la Renta, creada por Ley de 20 de diciembre de 1932.

La potestad de Navarra para establecer su propio sistema tributario fue expresamente reconocida en el artículo tres del Convenio de 1927, que dispuso:

*"La diputación de Navarra tendrá amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al presente Decreto ni a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado".*

**23°** Corolario de todo lo anterior es otra característica diferencial entre el Convenio y el Concierto: su duración temporal. El Convenio se implantó en 1841 sin fecha de caducidad y sus sucesivas actualizaciones (1987, 1927, 1941, 1969 y 1990) no son, en buena técnica, nuevos convenios sino la puesta al día y adaptación a las nuevas circunstancias económicas, sociales y políticas del régimen tributario foral navarro. En cambio, el Concierto ha sido siempre de duración temporal limitada hasta su última versión en la que se ha adoptado el mismo criterio que desde siempre rige en el Convenio.

El atributo fundamental de la foralidad tributaria de Navarra consiste, por tanto, en el reconocimiento de un poder tributario genérico de Navarra, que se articula y armoniza con el del Estado mediante el Convenio. Estos son los rasgos esenciales que identifican y definen la imagen de la foralidad de Navarra -distinta de la de los territorios históricos del País Vasco- que goza de la garantía institucional que le otorga la disposición adicional primera de la Constitución.

Ello no quiere decir que Navarra sea absolutamente libre para determinar el contenido de su sistema tributario. La realidad es que debe acomodarse a la estructura fiscal de régimen co-

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

mún, pues así lo establece -siguiendo la tradición histórica- la disposición adicional tercera del vigente Convenio:

*"En el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la adaptación del presente convenio a las modificaciones que hubiesen experimentado los tributos convenidos y a la revisión, en su caso, de la aportación líquida del año base del quinquenio que corresponda, en la forma y cuantía procedentes, con efectos a partir del año en que entre en vigor la citada reforma".*

**24º** Para culminar nuestro enfoque jurídico hay que volver a insistir en que el punto de arranque es la disposición adicional primera de la Constitución, a la que es necesario atribuir un significado propio desde el mismo momento de su aprobación. Ciertamente es que los regímenes forales o derechos históricos se actualizan en los respectivos estatutos de autonomía, pero es evidente que no es necesario esperar a la aprobación de los estatutos para tener por nacidos tales derechos, pues no son los estatutos, sino la propia Constitución quien los reconoce, ampara y otorga vigencia.

Es doctrina pacífica de nuestra jurisprudencia constitucional el reconocimiento de la validez del ordenamiento precedente, en lo que no se oponga a la Constitución, así como su sistema de fuentes. Por este conducto se asume por el ordenamiento constitucional y se integra dentro del mismo el Convenio vigente en 1978, es decir, el Convenio aprobado por Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio, cuyos principios han sido posteriormente refrendados de forma expresa por el art. 45.3 de la LORAFNA.

Pues bien, en el momento de aprobarse la Constitución existía ya la Junta Arbitral, regulada por el art. 19 Convenio, con competencia para resolver todas las cuestiones que suscitasen en la aplicación del Convenio.

Todo ello nos coloca ya en condiciones de concretar en su correcta dimensión el problema que aquí nos ocupa. Se trata de determinar si las disposiciones del Convenio de 1969, entre las que se encuentran el artículo 19 y las competencias de la Junta Arbitral, permaneció en vigor tras la aprobación de la Constitución o si fue derogado por ésta en lo que podía afectar, al menos, a las provincias del País Vasco.

**25º** Tanto (AAA) como la DFB sostienen que la aplicación del Convenio a las instituciones forales del País Vasco es incompatible con *"el carácter estrictamente bilateral de la relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto, y la ausencia de sus respectivos articulados de relaciones, vínculos con conexiones que se podrían denominar horizontales"*. La aplicación del Convenio en la resolución de estas relaciones horizontales sería, según estas alegaciones, un ataque o lesión a la autonomía tributaria de las Diputaciones Forales vascas.

Estas razones, que pueden ser aceptables de *lege ferenda* para proponer una revisión de la legislación vigente, no pueden conducirnos a admitir una laguna de Derecho imposible de completar con los métodos que nos ofrece la hermenéutica jurídica. En Derecho rige con toda su fuerza el *horror vacui* y hemos de rechazar, por tanto, que los conflictos en las relaciones horizontales entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones vascas carezcan de fórmulas de resolución.

Tanto la DFB como (AAA) se limitan a contemplar en sus alegaciones la cuestión competencial para la resolución de los conflictos, sin apreciar que el problema tiene una dimensión mayor y de carácter sustantivo. No sólo se trata de determinar quien es competente, sino cuáles son los criterios sustantivos para resolver los conflictos. En otras palabras, hay que dilucidar si para resolver los conflictos horizontales se aplican los criterios y puntos de conexión del Convenio o los del Concierto.

En el presente caso coinciden Convenio y Concierto en cuanto al punto de conexión establecido por ambos, pero ello no ha sido siempre así ni tiene que ser necesariamente y siempre así,

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

a menos que se niegue la capacidad negociadora de Navarra y País Vasco con el Estado y el carácter bilateral del Convenio y del Concierto que con tanto énfasis defienden la DFB e (AAA).

**26°** La preeminencia que esta Junta Arbitral reconoce al Convenio sobre el Concierto no se apoya, en absoluto, en ninguna relación de jerarquía entre ambos, que no existe. Es una cuestión puramente temporal, apoyada en que el Convenio de Navarra y la Junta Arbitral del Convenio existían y fueron refrendados en el momento de aprobarse la Constitución, mientras que la Junta Arbitral del Concierto no se creó hasta el año 1981.

El carácter bilateral que tienen, tanto el Convenio como el Concierto, impiden que uno pueda modificar al otro, pero el Convenio existía con anterioridad, sus disposiciones tenían plena vigencia y no pudieron ser alteradas ni por el Estatuto de Autonomía del País Vasco ni por el Concierto.

La Constitución respeta el sistema de fuentes de creación de Derecho del ordenamiento precedente (véase, entre otras muchas, STC 11/1981, de 8 de abril, F. 5), por lo que ningún obstáculo formal puede oponerse a que el Convenio de 1969 haya sido aprobado por Decreto-ley. Tampoco puede negarse al Estado la capacidad de adoptar decisiones vinculantes para las provincias vascas antes del reconocimiento constitucional de sus competencias en materia tributaria. Por lo tanto, mientras no se establezca por los cauces actuales de creación del Derecho una regulación que establezca los puntos de conexión y el modo de resolver los conflictos en las relaciones horizontales entre la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, el Convenio debe prevalecer sobre el Concierto porque el Convenio sólo puede modificarse por el mismo procedimiento establecido para su aprobación: así lo establecía el apartado 3 de la disposición única del título preliminar del Convenio de 1969: "*Las modificaciones totales o parciales del régimen establecido en el presente texto deberán hacerse, llegado el momento, por el procedimiento guardado para su adopción*"; y así lo sigue estableciendo el artículo 6 del Convenio en su versión vigente en estos momentos:

*"Cualquier modificación de este convenio económico deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación.*

*El mismo procedimiento deberá seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro."*

Este debate, aunque importante desde el punto de vista teórico y de cara a ulteriores pronunciamientos en los que haya de decidir sobre la competencia para resolver conflictos horizontales, tiene escasa relevancia práctica en el presente supuesto porque, desde el punto de vista procedimental, la doctrina del Tribunal Supremo sobre la admisibilidad del conflicto en aras de la tutela judicial efectiva nos obligaría a efectuar un pronunciamiento sobre el fondo del asunto incluso en el caso de que hubiéramos llegado a la conclusión de que la competencia corresponde a la Junta Arbitral del Concierto.

### **III.2. Sobre el fondo del asunto**

**27°** El presente conflicto tiene por objeto la determinación de la Administración competente para exigir el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los servicios facturados por (AAA) como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro.

El problema deriva de la calificación que, a efectos de los citados impuestos, haya de atribuirse a los servicios prestados por (AAA) a las compañías comercializadoras de energía eléctrica. Según la Hacienda Tributaria de Navarra han de considerarse como servicios de utilización de bienes inmuebles, mientras que la DFB considera que se trata de una actividad de transporte.

**28°** Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, las normas en cuestión son el artículo 21.B).2° del Convenio, esgrimido por la Hacienda Tributaria de Navarra, y el artículo 21.C).2° del mismo texto legal, en el que se apoya la DFB.

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Dice el artículo 21.B).2º del Convenio que se entienden realizadas en Navarra, a efectos del citado Impuesto sobre Sociedades, las prestaciones de servicios directamente relacionadas con bienes inmuebles cuando dichos bienes radiquen en territorio navarro.

Por su parte, el artículo 21.C).2º del Convenio opta por el criterio del domicilio del prestador del servicio en el caso de los servicios de transporte. El texto literal de este último precepto es el siguiente:

*"C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en Navarra las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio navarro:*

(...)

*2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa."*

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, los preceptos en que se sustenta el debate son el artículo 33.6.8).2º y el artículo 33.6.C).2º, cuyo contenido es igual al de las normas referidas al Impuesto sobre Sociedades.

**29º** Antes de entrar a examinar estos preceptos y a calificar, a la vista de su contenido, la actividad empresarial realizada por (AAA), conviene poner de manifiesto que en el origen de este conflicto se encuentra una defectuosa interpretación de un *obiter dictum* de nuestra resolución de 15 diciembre 2011, recaída en el conflicto 21/2009, que tenía por objeto la calificación, a efectos del Convenio, de las entregas de gas natural efectuadas a través de las redes de distribución. Pretende la Hacienda Tributaria de Navarra extrapolar al presente caso lo que ella misma ha entendido que es doctrina contenida en dicha resolución.

Sin embargo, como acertadamente ha señalado (AAA) en sus alegaciones, el objeto del conflicto 21/2009 y el que ahora nos ocupa son completamente diferentes. Como acabamos de decir, lo que allí se discutía era el punto de conexión de las entregas de gas natural, operaciones que tanto la legislación reguladora de los impuestos citados como el propio Convenio califican como entregas de bienes.

El criterio de sujeción territorial que allí se discutía era el del artículo 33.6.A).4º del Convenio, según el cual las entregas de gas natural se entienden realizadas en Navarra *"cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte."*

Concretamente, el párrafo de la resolución que ha dado lugar al malentendido es el siguiente:

*"El tratamiento dado en los apartados anteriores a las entregas de gas natural es análogo al que, según consta en el expediente, vienen aplicando las administraciones en conflicto a las entregas de energía eléctrica realizadas por las empresas comercializadoras de dicha energía, que se consideran realizadas en el punto en que dicha energía es consumida, por ser este punto el lugar en que la energía se pone a disposición del consumidor-adquirente."*

Como fácilmente puede preciarse, la analogía que en ese párrafo establecíamos entre las entregas de gas natural y las de energía eléctrica se refieren a la actividad comercializadora, a la relación entre la empresa comercializadora y el cliente consumidor final, lo cual nada tiene que ver con la actividad de transporte del gas o de la energía eléctrica para situarlos en el punto desde el cual la entidad comercializadora los pone a disposición del cliente. El agente comercializador del gas no necesita transportarlo para ponerlo a disposición del cliente, porque el gas ya se encuentra en la acometida al inmueble en que se efectúa entrega.

**30º** La Hacienda Tributaria de Navarra entiende que la actividad de (AAA) no es un servicio de transporte sino un servicio directamente relacionado con un bien inmueble, por cuanto supone

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

el derecho de acceso a un conjunto complejo de redes, subestaciones, transformadores y acometidas. A su juicio, se trata de servicios similares a los de arrendamiento cesión de uso por cualquier título de dichos bienes así como a los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias, a los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles, y a los de utilización de vías de peaje, todos ellos calificados como prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Son, por otra parte y en su opinión, servicios que no tienen encaje en la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del Contrato de Transporte Terrestre de Mercancías, ni en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres.

Más concretamente, en el ámbito que nos ocupa, la Ley 34/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, establece como funciones del distribuidor de energía eléctrica la prestación del servicio de distribución de forma regular y continua, el mantenimiento de las redes, la ampliación de las instalaciones de distribución cuando sea necesario, la atención en condiciones de igualdad de las solicitudes de acceso y la aplicación a los usuarios de los peajes reglamentarios de acceso. Estas funciones, según la Comunidad Foral de Navarra, no guardan afinidad con el tradicional transporte de mercancías al que, según dice, se refiere el Convenio.

Aduce también la Comunidad Foral de Navarra que la ley estatal del IVA distingue entre los servicios de provisión de acceso a las redes de electricidad (artículo 69.Dos.k) y los servicios de transporte propiamente dichos referidos al transporte de pasajeros y de bienes (artículo 70.Uno.2°).

En fin, las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas clasifican la actividad debatida en la Agrupación 15, dedicada a la producción, transporte y distribución de energía eléctrica, que no tiene nada que ver con los tradicionales servicios de transporte, mudanza, remolque y grúa que se encuadran en el Grupo 7.

**31°** Las razones y conclusiones de la Comunidad Foral de Navarra no pueden ser atendidas.

Sus referencias a la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del Contrato de Transporte Terrestre de Mercancías, y a la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, son de escaso valor a nuestros efectos porque la primera solamente regula contrato de transporte terrestre de mercancías realizado por medios mecánicos con capacidad de tracción propia, y la segunda tiene por objeto los transportes por carretera y por ferrocarril, las actividades auxiliares y complementarias del transporte y los transportes que se lleven a cabo en trolebús, así como los realizados en teleféricos u otros medios en los que la tracción se haga por cable, y en los que no exista camino de rodadura fijo. Es decir, estas leyes no cubren todo el espectro de la actividad del transporte, sino que se limitan a determinados tipos concretos de transporte, por lo que no puede negarse dicha cualidad a otras actividades no comprendidas en ellas como, por ejemplo, el transporte marítimo o el transporte aéreo.

El hecho de que la distribución de energía eléctrica no se encuentre comprendida dentro de las leyes reguladoras del transporte terrestre no puede significar, en absoluto, que haya de negarse la condición de actividad de transporte a efectos fiscales.

**32°** Lo que aquí se debate es la interpretación de los artículos 21 y 33 del Convenio en cuanto hablan de los servicios de transporte y los servicios de utilización de inmuebles, para lo cual interesa comenzar señalando que de la propia estructura de dichos preceptos se desprende que es regla general la relativa a las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, mientras que la referencia a los servicios de transporte se configura como regla especial y es, por tanto, de aplicación preferente.

En efecto, los servicios de transporte se regulan en la letra e) de los artículos 21 y 33.6 respectivamente, En ambos casos se comienza diciendo "no obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores...". Estas letras A) y B) contienen, respectivamente, las reglas generales de locali-



Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

zación de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, entre los que se halla el servicio de transporte.

En un caso similar a éste, en el que se discutía la relación entre las dos reglas o criterios de sujeción establecidos en los dos primeros apartados del artículo nueve de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (regla general de la sede del prestador y regla especial de los servicios relacionados con inmuebles), el TJCE se ha inclinado en varias ocasiones por la preferencia de la regla especial. Así, podemos leer en la sentencia de 26 de septiembre de 1996 (*Jürgen Dudda contra Finanzgericht Bergisch Gladbach*, asunto C-327/94):

*"20. Procede recordar, a este respecto, que, en lo que se refiere a la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha precisado ya que el apartado 2 del artículo 9 indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden dar lugar a casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rentas, como destaca el apartado 3 del artículo 9, si bien solamente para situaciones específicas (sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14).*

*21. De lo anterior se deduce que, en lo que atañe a la interpretación del artículo 9, el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2 de esta disposición. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1."*

**33°** En la tarea interpretativa que ahora nos ocupa hemos de tener en cuenta lo dispuesto por los dos primeros apartados del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y del artículo 16 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. Ambos son del siguiente tenor:

*"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.*

*2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."*

**34°** En el sentido usual o gramatical el transporte consiste en un sistema de medios para conducir o llevar personas y cosas de un lugar a otro. La energía eléctrica es, sin lugar a dudas, una cosa que tiene entidad real y es susceptible de ser trasladada de un lugar a otro. Así pues, desde este punto de vista nos encontramos ante una actividad de transporte.

**35°** A la misma conclusión nos conduce el significado técnico y jurídico. La Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (en adelante, LSE) enumera en su artículo seis las personas o entidades que intervienen en las diferentes actividades del sector y cuyas funciones se delimitan dicha ley. Son los siguientes:

Los productores de energía eléctrica, que generan energía eléctrica, construyen, operan y mantienen las instalaciones de producción (artículo 6 de la LSE).

El operador del mercado, que asume la gestión del sistema de ofertas de compra y venta de energía en el mercado diario de energía eléctrica (artículo 29 de la LSE).

El operador del sistema, que es una sociedad mercantil que tiene como función principal garantizar la continuidad y seguridad del suministro eléctrico y la correcta coordinación del sistema de producción y transporte (artículo 30 de la LSE).

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

El transportista, que es aquella sociedad mercantil que tiene la función de transportar energía eléctrica, así como construir, mantener y maniobrar las instalaciones de transporte (artículos 34 y 37 de la LSE).

Los distribuidores, que son aquellas sociedades mercantiles o sociedades cooperativas de consumidores y usuarios, que tienen la función de distribuir energía eléctrica, así como construir, mantener y operar las instalaciones de distribución destinadas a situar la energía en los puntos de consumo (artículos 38 a 42 de la LSE).

Los comercializadores, que son sociedades mercantiles o cooperativas de consumidores y usuarios que, accediendo a las redes de transporte o distribución, adquieren energía para su venta a los consumidores, a otros sujetos del sistema o para realizar operaciones de intercambio internacional.

Los consumidores o personas que adquieren la energía para su propio consumo y que, en algunos casos, pueden estar habilitados para la reventa de energía eléctrica, en cuyo caso adquieren la condición de gestores de cargas del sistema o clientes mayoristas.

**36°** De esta enumeración de sujetos que acabamos de extraer de la LSE se puede deducir que, tanto en sentido técnico como en sentido jurídico, existe una actividad de transporte de energía eléctrica que constituye el objeto del título VI de la citada LSE.

El transporte de energía eléctrica se realiza a través de la red de transporte que, según el artículo 34 de la LSE, está integrada por la red de transporte primario y la red de transporte secundario,

La red de transporte primario está constituida por las líneas, parques, transformadores y otros elementos eléctricos con tensiones nominales iguales o superiores a 380 kv y aquellas otras instalaciones de interconexión internacional y, en su caso, las interconexiones con los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares.

La red de transporte secundario está constituida por las líneas, parques, transformadores y otros elementos eléctricos con tensiones nominales iguales o superiores a 220 kv no incluidas en el párrafo anterior y por aquellas otras instalaciones de tensiones nominales inferiores a 220 kv, que cumplan funciones de transporte.

**37°** El transporte de la energía eléctrica está encomendado a la sociedad Red Eléctrica de España, SA, que actúa como transportista.

El régimen de exclusividad en que actúa el transportista único no impide que el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, para la mejor gestión de la red de distribución, pueda autorizar expresa e individualizadamente, previa consulta a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y a la Comunidad Autónoma en la que radique la instalación, que determinadas instalaciones de transporte secundario, por sus características y funciones, sean titularidad del distribuidor de la zona que se determine.

(AAA) es una sociedad que tiene por objeto la realización de toda clase de actividades, obras y servicios propios o relacionados con el negocio del transporte, distribución y acceso de terceros a la red de energía eléctrica. De todo ello parece deducirse que nos encontramos en presencia de un distribuidor autorizado que ostenta la titularidad de determinadas instalaciones de transporte secundario cuyos servicios son facturados con la tarifa de acceso, establecida en aplicación de lo dispuesto por el artículo 32 de la Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio, en la que se contienen las normas comunes para el mercado interior de la electricidad. Mediante el pago de esta tarifa, los usuarios adquieren el derecho a estar conectados a la red y a que se les ponga a disposición la energía que necesiten. Las tarifas o peajes de acceso a las redes de transporte y distribución son recaudados por las empresas distribuidoras y, en su caso, por el operador del sistema.

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Como hemos dicho más atrás, la LSE atribuye a los distribuidores la función de operar las instalaciones de distribución destinadas a situar la energía en los puntos de consumo. Estas entidades asumen, en virtud del artículo 34.2 de la LSE "las obligaciones del transportista único relativas a la construcción, maniobra y mantenimiento de tales instalaciones de transporte".

**38°** Si nos situamos, más específicamente, en el ámbito tributario, podemos observar que el artículo 69.Dos.k) de la LIVA alude a la actividad de distribución de energía eléctrica y utiliza el término "transporte" para referirse a ella, de donde se deduce que esta actividad también es, para el legislador tributario, un servicio de transporte.

**39°** Según la Hacienda Tributaria de Navarra, la distribución de energía eléctrica se debe calificar como prestación de servicios directamente relacionada con bienes inmuebles.

Tal como hemos avanzado en páginas anteriores, a pesar de que la distribución de electricidad implique la utilización de las redes, que son bienes inmuebles, no procede aplicar este calificativo si la actividad es susceptible de ser considerada como transporte, dado que prevalece esta última categoría sobre la más general de servicios relacionados con inmuebles.

Ahora bien, a mayor abundancia se puede señalar que el concepto de "servicios relacionados con bienes inmuebles" se utiliza y está más desarrollado en el artículo 70.1.1° de la LIVA, que, al igual que el Convenio, establece como criterio de sujeción al impuesto la del *locus rei sitae*. En dicho precepto se contiene una enumeración que, aunque ejemplificativa, ofrece luz para resolver nuestro problema en la medida en que la distribución de energía eléctrica ni está comprendida en ella ni guarda analogía con los supuestos allí enumerados, que tienen en común la circunstancia de que el usuario del servicio adquiere algún derecho de uso o gestión de los bienes inmuebles. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, dice el precepto citado, los siguientes servicios:

- a) *El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.*
- b) *Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.*
- c) *Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.*
- d) *Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.*
- e) *Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.*
- f) *Los de alquiler de cajas de seguridad.*
- g) *La utilización de vías de peaje.*
- h) *Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario."*

Si se analizan los derechos y obligaciones de las partes que intervienen en el Servicio de distribución de energía, se observa que el destinatario del servicio no adquiere ningún derecho de uso ni de gestión de las redes. El distribuidor, en la medida en que asume las obligaciones del transportista, está obligado a prestar "el servicio de transporte de forma regular y continua con los niveles de calidad que se determinen reglamentariamente por el Gobierno y manteniendo las instalaciones en las adecuadas condiciones de conservación e idoneidad técnica", "facilitar el uso de sus instalaciones para los tránsitos de energía, y la utilización de sus redes de transporte por todos los sujetos autorizados, en condiciones no discriminatorias, de acuerdo con las normas técnicas de transporte", y "maniobrar y mantener las instalaciones de su propiedad" (art. 36.3 LSE). Los productores de energía eléctrica no ostentan ningún derecho de uso de la red, a la que sólo tienen acceso para inyectar en el sistema la energía que generan. Lo mismo puede decirse de los consumidores, que no utilizan directamente la red, sino que su relación

Resolución ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

con ella consiste simplemente en mantenerse conectados para recibir a través de ella la energía que consumen.

En fin, el concepto de servicios relacionados con inmuebles no debe ser interpretado en el amplio sentido que se deriva de su redacción literal porque, si fuese suficiente cualquier relación entre el servicio y un inmueble, su extensión podría llegar a ser desorbitada. Este concepto proviene de la Directiva 77/388 (Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios) y ha sido interpretado por el TJCE, que exige una relación suficientemente directa entre el servicio y el inmueble:

*"23... El sistema del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se opone a que el ámbito de aplicación de esta regla especial se extienda a cualquier prestación de servicios que presente un vínculo, por débil que sea, con un bien inmueble, puesto que hay un gran número de servicios relacionados de un modo u otro con un bien inmueble.*

*24. Por lo tanto, sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble."*

*(Sentencia del TJCE de 7 de septiembre de 2006, Heger Rudi GMBH contra Finanzamt Graz-Stadt, asunto C-166/05).*

En conclusión, los servicios de distribución de energía eléctrica no son, en el sentido de los artículos 21 y 33.6 del Convenio, prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles.

En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral adopta el siguiente

### **ACUERDO**

1º Admitir a trámite el conflicto y desestimar la pretensión hecha valer por la DFB y por (AAA) de que se declare la incompetencia de esta Junta Arbitral.

2º, Declarar que los servicios facturados por (AAA) como tarifa de acceso eléctrico son servicios de transporte a efectos de lo dispuesto en los artículos 21 y 33.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y no deben entenderse localizados en Navarra en tanto en cuanto la empresa prestadora del servicio no tiene su domicilio fiscal en territorio navarro.

### **EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

El presente acuerdo causa estado en vía administrativa y tiene carácter ejecutivo, Contra él se puede interponer recurso contencioso-administrativo en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a 7 de febrero de 2014

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN SEGUNDA**

**Sentencia de 26 de mayo de 2015**

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Mayo de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo directo núm. 328/2014, interpuesto por La COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, representada por el Procurador D. (...) y bajo la dirección de Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 7 de febrero de 2014, que resuelve el conflicto positivo de competencias, tramitado como conflicto nº 52/2012, promovido por la Comunidad Foral de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con los servicios de tarifa de acceso facturados por la entidad (AAA)

Han sido partes recurridas la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el Procurador D. (...), e (AAA), representada por el Procurador D. (...).

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El Procurador D. (...), en representación de la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, con fecha 16 de abril de 2014, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 7 de febrero de 2014, que resuelve el conflicto positivo de competencias, tramitado como conflicto nº 52/2012, promovido por la Comunidad Foral de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con los servicios de tarifa de acceso facturados por la entidad (AAA), declarando que esos servicios son servicios de transporte a efectos de lo dispuesto en los artículos 21 y 33.6 del Convenio Económico y no deben entenderse localizados en Navarra en tanto en cuanto la empresa prestadora del servicio no tiene su domicilio fiscal en territorio navarro. Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de fecha 26 de junio de 2014, se otorgó al mismo el plazo de veinte días para la formalización de la demanda.

El trámite fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 22 de julio de 2014, en el que expuestos los hechos y fundamentos de derecho, suplicó a la Sala *"dicte sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 7 de febrero de 2014, en el conflicto nº 52/2012, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar:*

*- Que se encuentran localizados en Navarra los servicios facturados por (AAA) como Tarifa de Acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro;*



Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

- Que, por esos servicios, (AAA) tiene obligación de tributar a la Hacienda Tributaria de Navarra respecto de los impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, debiendo determinarse la tributación en proporción al volumen de operaciones realizado en territorio navarro;

- Que han de remesarse las cuotas que correspondan a la Comunidad Foral por dichos impuestos, y por los que (AAA) haya tributado a la Hacienda Foral de Bizkaia por los periodos ya vencidos de los años 2008 (solamente de marzo a diciembre), 2009, 2010, 2011 y 2012. Y por medio de otros, solicitó el recibimiento del pleito a prueba.

**SEGUNDO.-** Por Diligencia de Ordenación de fecha 24 de julio de 2014, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el Procurador D. (...), parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 3 de octubre de 2014, con la súplica a la Sala "que dicte sentencia por la que se desestime el Recurso en todos los pedimentos y todo lo demás que legalmente proceda, sin perjuicio de que deba valorar como cuestión previa de orden público el alcance de la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver un conflicto de estas características, todo ello con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante".

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de fecha 6 de octubre de 2014, se dio traslado de la demanda, con entrega del expediente administrativo, a la parte recurrida (AAA), para que la contestara en el referido plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 6 de noviembre de 2014, con la súplica a la Sala "que dicte sentencia desestimando la demanda interpuesta por la Comunidad Foral de Navarra en todos sus pedimentos, con expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte actora".

**TERCERO.-** Por Auto de fecha 7 de noviembre de 2014, la Sala acordó recibir el proceso a prueba, admitiéndose [a prueba documental propuesta por la Comunidad Foral de Navarra, teniendo por unido a tales efectos el informe de fecha 20 de junio de 2014, emitido por el ingeniero Técnico Industrial D. (...), Director del Servicio de Energía, Minas y Seguridad Industrial del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra.

**CUARTO.-** Por Diligencia de Ordenación de fecha 18 de noviembre de 2014, se declaró concluso el periodo de prueba y se dio traslado a la recurrente COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, para que en el plazo de diez días presentara escrito de conclusiones sucintas. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito presentado con fecha 2 de diciembre de 2014.

Asimismo, por Diligencias de Ordenación de fechas 4 de diciembre de 2014 y 2 de enero de 2015, se dio traslado a las partes recurridas DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA e (AAA), para que en el plazo de diez días, presentaran escritos de conclusiones sucintas; trámite que fue cumplimentado mediante escritos presentados con fechas 9 y 23 de enero de 2015, respectivamente.

**QUINTO.-** Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 26 de Mayo de 2015, fecha en la que tuvo lugar el acto. Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, Magistrado de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra de fecha 7 de febrero de 2014, por la que se acuerda admitir a trámite el conflicto y desestimar la pretensión hecha valer por la Diputación Foral de Bizkaia y por (AAA) de que se declarase la incompetencia de la Junta Arbitral y declara que los servicios facturados por (AAA) con tarifa de acceso eléctrico son servicios de transporte a los efectos de lo dispuesto en los artículos 21 y 33.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y no deben entenderse

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

localizados en Navarra en tanto en cuanto la empresa prestadora del servicio no tiene su domicilio fiscal en territorio navarro.

Recoge la resolución los hechos relevantes y se pronuncia sobre la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad de Navarra para resolver el presente recurso.

Sobre el fondo del asunto, esto es, determinación de la Administración competente para exigir el IVA y el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los servicios facturados por (AAA) como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro, centra la cuestión considerando que el problema gira en torno de la calificación que a efectos de los citados impuestos ha de atribuirse a los servicios prestados por (AAA) a las compañías comercializadoras de energía eléctrica.

Se afirma que el origen del conflicto parte de una errónea interpretación de un obiter dicta de la resolución de la Junta Arbitral de 15 de diciembre de 2011 (cuestión está que es abandonada en el desarrollo argumental de la demanda de la Comunidad Foral de Navarra), y entiende la Junta Arbitral que parte la demandante de un presupuesto equivocado al considerar que por no encontrarse la distribución de energía eléctrica comprendida dentro de las leyes reguladoras del transporte terrestre no cabe encuadrar su actividad entre las de transportes que contempla las leyes fiscales.

Se debate, pues, la interpretación de los arts. 21 y 33 del Convenio, y no le cabe duda a la Junta Arbitral, aplicando la hermenéutica a la que invita los arts. 12 de la Ley 58/2003 y 16 de la Ley Foral 13/2000, que usual o gramaticalmente el transporte de energía eléctrica en cuanto consiste en trasladar una cosa que tiene entidad real de un lugar a otro, es transporte; misma conclusión a la que conduce el significado técnico y jurídico, conforme a la Ley 24/2013 los distribuidores son aquellas sociedades mercantiles o sociedades cooperativas de consumidores y usuarios que tienen la función de distribuir energía eléctrica, así como construir, mantener y operar las instalaciones de distribución destinadas a situar la energía en los puntos de consumo, de dónde cabe deducir que llevan a cabo una actividad de transporte de energía eléctrica. Jurídicamente atendiendo al art. 69.Dos.K) de la LIVA, se alude a la distribución de energía eléctrica y se utiliza el término transporte, lo que indica que también para el legislador tributario es un servicio de transporte; debiéndose rechazar, por otra parte, la consideración que le merece a la demandante la actividad desarrollada por (AAA), que encuadra fiscalmente en un servicio relacionados con bienes inmuebles, previsto en el art. 70.1.1º de la LIVA, por la amplitud interpretativa que conllevaría que cualquier relación entre un servicio y un inmueble debía subsumirse en el citado artículo.

Ha de advertirse que indirectamente, pues no referíamos al periodo transitorio aún no separadas de hecho las actividades de distribución y comercialización, nos hemos pronunciado sobre la materia al punto de considerar el transporte de electricidad como el transporte que se contempla en los citados artículos del Convenio -aunque en dichos casos nos referíamos al Concierto, de igual contenido-, sentencias de 13 de noviembre de 2014, rec. ord. 348/2013, 13 de noviembre de 2014, rec. ord. 347/2013 y 257/2013, y 17 de noviembre de 2013, rec. ord. 273/2013.

**SEGUNDO.-** El conflicto de competencias se ha planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Hacienda Foral de Bizkaia, en relación con la tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA de la actividad de distribución de energía eléctrica desarrollada por (AAA), y como se ha tenido ocasión de decir la Junta Arbitral se pronunció sobre las alegaciones de la Hacienda Foral de Bizkaia cuestionando la competencia de aquella, desestimando las mismas, y entre otras razones se remitió a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, recogida, por ejemplo, en la sentencia de 17 de octubre de 2013; cuestión esta, pues, que ha sido abordada y resuelta por este Tribunal Supremo.

Sin embargo, la parte demanda, bajo el argumento de que se trata de una cuestión de orden público, a pesar de que ha sido ya tratada y resuelta por este Tribunal como se ha dicho, vuel-

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

ve a insistir en su contestación a la demanda sobre esta cuestión competencial, en un extenso alegato, a pesar de la posición procesal que ocupa en este proceso.

Ciertamente, conforme al art. 67.1 de la LJCA, las sentencias decidirán todas las cuestiones controvertidas en el proceso, y el art. 218 de la LEC, aplicable supletoriamente en este orden jurisdiccional, la Disposición Final Primera de la LJCA y art. 4 de la LEC 1/2000, dispone que las sentencias deben ser congruentes con las demandas y con las demás pretensiones de las partes; partes, entre las que cabe incluir, naturalmente a la demandada, decidiendo todos los puntos litigiosos que hayan sido objeto del debate.

Pero no cabe obviar la posición procesal de cada una de las partes en el proceso, y la de la parte demandada está acabadamente delimitada en esta jurisdicción, positivamente en defensa del acto o disposición impugnada, negativamente impidiéndole formular pretensiones impugnatorias del acto. En este caso la parte demandada Diputación Foral de Bizkaia, aún consciente de su posición procesal y bajo el argumento de que se trata de una cuestión de orden público, pretende una declaración de nulidad del acto por falta de competencia de la Junta Arbitral para dilucidar este tipo de conflictos -cuestión que como se ha dicho y conoce la parte demandada ha recibido respuesta por este Tribunal, observándose que dependiendo de que sea una u otra de las Diputaciones Forales las instantes del conflicto se defiende una postura y la contraria-, lo cual constituye un fraude procesal en tanto que en la posición de demandado, ocupada voluntariamente pues nada impedía combatir el acto de entender, como así parece, la concurrencia de la falta de competencia de la Junta Arbitral, una vez sobrepasado los plazos legales para poder impugnar el acto, pretender una declaración de incompetencia de la Junta Arbitral cuando se conoce los pronunciamientos de este Tribunal al respecto, bajo la excusa de tratarse de una cuestión de orden público, tras un extensísimo alegato, pretendiendo camuflar su consciente conducta procesal desviada no incluyendo expresamente la pretensión de nulidad en el suplico de su demanda.

El art. 21.1.b) de la LJCA, indica las partes que pueden considerarse demandadas, y sólo le es dable al recurrente, art. 31 de la LJCA, pretender la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones susceptibles de impugnación. No le cabe pues a la demandada formular cuestiones anulatorias del acto, ni, por ende, cabe extender el enjuiciamiento a dichas cuestiones.

Todo lo cual viene siendo reiterado por este Tribunal en cuantas ocasiones ha tenido de pronunciarse al respecto, valga por todas la sentencia de 6 de abril de 2010, recurso 1628/2007, al señalar que:

*"Efectivamente, como ya hemos dicho en sentencia de 22 de marzo de 2010, en el recurso 30/2008, la concurrencia de pretensiones anulatorias por parte de demandante y codemandados constituye un supuesto de desviación procesal, pues en nuestro ordenamiento no se encuentra prevista la posibilidad de concurrir en calidad de codemandante o coactor y si sólo de codemandado. Y ello con independencia de la posibilidad, por parte de aquellos que pudieran tener interés legítimo en la impugnación de un acto o disposición, de formular sus propios recursos, cosa que ha sucedido con las representaciones que aquí concurren como codemandadas y han contestado a la demanda.*

*Se impone, por tanto, no tomar en consideración las pretensiones deducidas por las entidades codemandadas, en cuanto vienen a reforzar la posición y pretensiones de la recurrente.*

*En este sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2006, en la que se cita además una profusa doctrina jurisprudencial anterior:*

*«El art. 21.1.b) de la Ley de la Jurisdicción vigente considera parte demandada a "las personas o entidades cuyos derechos o intereses legítimos pudieran quedar afectados por la estimación de las pretensiones del demandante". En consecuencia nadie que no se halle en esa posición puede comparecer en el proceso como parte demandada o codemandada como ha ocurrido en este caso. [...] la Sala aceptó su personación y le tuvo por parte demandada, si bien al contestar la demanda se aparta de esa posición y solicita la anulación del Real Decreto, convirtiéndolo*

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

*se de ese modo en parte recurrente y no demandada. Ese cambio de posición procesal es contrario a la Ley, de modo que si bien la Sala no puede inadmitir el proceso en relación con quien no es demandante en el mismo, si puede desconocer la posición de la demandada que no postula el rechazo del recurso sino que por el contrario pretende su estimación. En este sentido de proscripción del cambio de postura procesal en el recurso citamos lo declarado por la Sección Primera de esta Sala en Auto de veintidós de enero de dos mil uno [...]. En el fundamento de Derecho tercero de la resolución citada, expusimos lo que sigue: "El recurso de queja no puede prosperar, ya que aún cuando la figura del coadyuvante ha desaparecido con la nueva Ley Jurisdiccional y la legitimación para el ejercicio de acciones frente a la Administración se regule de forma que englobe a los titulares de derechos subjetivos e intereses legítimos, sin embargo, ello no implica la posibilidad de que dichos interesados puedan personarse en un recurso interpuesto por otro interesado fuera del supuesto contemplado en el apartado 21.1.b) de la Ley [...]. Por tanto, en lo único que ha cambiado la regulación actual es en la desaparición de la figura del coadyuvante, entendiéndose que todo el que se persone en el recurso como titular de un derecho subjetivo o interés legítimo para sostener la conformidad a Derecho de la disposición, acto o conducta de la Administración, actúa como codemandado, pero si con la Ley Jurisdiccional de 1956 no se acogía la figura del coadyuvante del demandante, con la actual tampoco se permite la posibilidad de personarse como tercero interesado con pretensiones contrarias al acto recurrido y en apoyo de las tesis del demandante. En este sentido se ha pronunciado esta Sala en Autos de 16 de julio de 1996, 31 de enero de 1997 y 18 de mayo de 1998 recaídos en los recursos núms. 845/94, 100/95 y 2751/96, Y en la Sentencia de 25 de febrero de 1999 recaída en el recurso núm. 478/93, cuya doctrina, aún cuando referida a la figura del coadyuvante del demandante, puede ser trasladada a la nueva regulación conforme se ha visto más arriba, según la cual: "Por mucha amplitud que constitucionalmente se haya reconocido al concepto de interesado, es lo cierto que en la vigente legislación reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa –art. 30 L.J.C.A.- la figura del coadyuvante solamente está prevista en nuestro ordenamiento en defensa de la Administración que actúa como demandada o como demandante en el proceso de lesividad. De ahí que no quepa admitir la intervención (...) en el concepto que solicita de coadyuvante del demandante, ya que de accederse a lo que ahora pretende, además de lo dicho, se desconocería el régimen de plazos para recurrir": (auto de 16 de julio de 1996) "ni puede reconocérsele otra actividad procesal que la enderezada a defender la legalidad de los actos impugnados en el proceso ni, en consecuencia, legitimación para interponer recurso de casación contra una sentencia desestimatoria de las pretensiones ejercitadas contra aquellos". (Sentencia de 27 de febrero de 1999))."*

**TERCERO.-** La parte actora, como se ha indicado, en su demanda se aparta del argumento principal que hizo valer en sede administrativa, las consecuencias que debían extraerse de la resolución de la Junta Arbitral de 15 de diciembre de 2011, y su proyección al caso concreto que nos ocupa.

Entiende la Diputación Foral de Navarra que (AAA) presta los servicios de alquiler de contadores, otros servicios y tarifa de acceso, no siendo una transportista, sino una distribuidora, por lo que no cabe aplicar a este supuesto como punto de conexión a los efectos de los impuestos en debate el domicilio fiscal de la entidad, dado que conforme a la Ley 24/2013 con la tarifa de acceso se paga el "transporte" en el sentido de la ley sectorial, esto es, el coste de la infraestructura de ese "transporte", se paga la distribución que es la que permite directamente al usuario acceder a la energía que se distribuye al mismo, por lo que se paga por tener acceso a un conjunto complejo de redes, subestaciones, transformadores y acometidas que le permiten recibir la energía eléctrica, por lo que no se paga con él únicamente el servicio de "transporte" de energía eléctrica, sea ese servicio lo que sea.

Reprocha la actora a la resolución combatida que sólo haya atendido a la interpretación literalista de la normativa reguladora del sector eléctrico y no al espíritu y finalidad del Convenio, de los que deriva el correcto sentido de los arts. 21.C) 2ª y 33.6.C) 2ª del Convenio que hace referencia al transporte tradicional de mercancías y personas, juntamente con los servicios de mudanza, remolque y grúa. No se está ante un verdadero transporte en el sentido tradicional, aunque se produzca una transmisión de energía eléctrica desde las plantas generadoras hasta el consumidor, haciendo referencia el Convenio a aquel transporte, al transporte tradicional,



Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

que no tiene afinidad alguna con el transporte de energía eléctrica, en el que tiene reservado el distribuidor las funciones de mantenimiento y explotación de la red eléctrica.

Para la parte demandante es la propia LIVA la que a la hora de determinar el lugar de realización del hecho imponible distingue entre los servicios de provisión de acceso a las redes de electricidad y los directamente relacionados con los mismos, art. 69.Dos.K), y los servicios de transportes propiamente dichos art. 70.Uno.2), de pasajeros y de bienes, encajando los servicios de (AAA) en aquellos y no en estos, además la propia regulación del IVA art. 9 de la Directiva 260/112CEE del Consejo, arts. 45 y ss. establecen distintas reglas para los servicios relacionados con bienes inmuebles y para los de transportes, y resulta evidente que nos hallamos ante un servicio relacionado con los inmuebles puesto que el consumidor abona un precio para la utilización de la red, del conjunto complejo de instalaciones inmuebles que permiten "transportar" la electricidad; y también las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas la actividad de (AAA) se encuadra en la Agrupación 15, dedicada a la producción, transporte y distribución de energía eléctrica, mientras que los tradicionales servicios de transporte, mudanza, remolque y grúa, los contemplados en el Convenio, se encuadran en la 71.

Considera que la razón de que el Convenio utilice como punto de conexión el domicilio fiscal para ubicar los servicios de transportes, responde a facilitar su aplicación sin tener que precisar en casa caso el territorio de realización del trayecto, mientras que en la actividad de (AAA) es capaz de identificar con facilidad y precisión los peajes de acceso cobrados sobre la red eléctrica ubicada en territorio navarro. Por todo ello defienden la localización en Navarra en aplicación de los arts. 21.B) 2º y 33.6.B) 2º del Convenio Económico de los servicios facturados por (AAA) como Tarifa de Acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro, y conforme a los citados puntos de conexión, por dichos servicios tiene (AAA) la obligación de tributar a la Hacienda Navarra por los Impuestos sobre Sociedades e IVA, en proporción al volumen de operaciones realizado en territorio navarro.

**CUARTO.-** En lo que ahora interesa combate y rebate la Diputación Foral de Bizkaia todos los puntos en los que incide en su demanda la Diputación Foral de Navarra, recuerda el funcionamiento y características y el régimen jurídico del sistema eléctrico español.

Considera que la Diputación Foral de Navarra introduce elementos extraños para delimitar los servicios que presta (AAA), confundiendo el medio empleado para prestar el servicio con el objeto del servicio y la retribución que percibe por el servicio con este.

Rechaza que se trate de servicios vinculados a bienes inmuebles en el ámbito del IVA, pues las prestaciones llevadas a cabo por las distribuidoras tienen por objeto la electricidad y no las instalaciones que emplean los transportistas, sin perjuicio, como se recoge en la resolución impugnada, que la norma de ubicación de los servicios de transporte en el domicilio fiscal del contribuyente se aplica con carácter prioritario, por ser norma especial, a la regla prevista para los servicios directamente relacionados con bienes inmuebles. Debiéndose atender a las normas de localización prevista en el Convenio, que establecen la localización del servicio objeto del recurso en origen, distinto del previsto con carácter general para el IVA que es el lugar de consumo, regla especial que sitúa los servicios de transporte en el domicilio fiscal del contribuyente.

Tampoco existe razón alguna para excluir el transporte de electricidad de la regla prevista en general para los transportes, y considerar que en exclusividad se refiere a transporte de personas y de bienes, cuando no existe norma que prevea tal exclusividad, ni ello se derive del sentido literal, técnico o jurídico del transporte de electricidad; sin que pueda negarse tal condición del servicio prestado por los distribuidores, ni diferenciarlo interesadamente de lo que denomina transporte tradicional por el distinto tratamiento que recibe a efecto de su agrupación en IAE.

Por último, pone de manifiesto que la controvertida se trata de una cuestión pacífica hasta la presente entre las Administraciones, incluida la demandante, y entre la transportista y los distribuidores y señala la contradicción en la que incurre la parte demandante en función de los in-



Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

tereses que defiende, cuando no puede obviarse que el régimen jurídico implantado responde a un sistema de equilibrio entre las Administraciones implicadas.

**QUINTO.-** La parte codemandada incide sobre lo pacífico de la cuestión hasta la presente controversia y la posición contradictoria e interesada de la parte demandante.

Considera correcto y acertado lo resuelto por la Junta Arbitral. Para la codemandada la LIVA, arts. 8 y 11, en relación con el artº 69.Dos K), regula la distribución de electricidad como una prestación de servicios de transporte de un bien corporal y lo considera como prestaciones de servicios, por lo que en tal consideración debe tenerse a efectos del Convenio Económico, lo que impide que pueda confundirse o subsumirse en otras figuras como la cesión de uso de redes y/o servicios directamente relacionados con inmuebles, existe una clara distinción legal entre ambos tipos de servicios entre los que no cabe confusión alguna, transporte frente a servicios relativos a inmuebles, como claramente lo muestra la jurisprudencia europea; sin que quepa hablar de cesión de uso que exige que el bien sea operado y explotado por el cesionario, porque cuando el bien sea operado por el prestador del servicio existe una prestación activa de servicio. En definitiva la regulación tributaria respecto del servicio de distribución eléctrica es acorde con el sentido jurídico, técnico y usual del término transporte, cuyo contenido consiste en unas prestaciones, derechos y obligaciones idénticos en lo esencial a los existentes en cualquier otro servicio de transporte, incluidos los convencionales, esto es, el traslado del bien al destino pactado y puesta a disposición del mismo a su destinatario, con responsabilidad del estado del bien y la pericia en el ejercicio del transporte.

El término acceso usado en la regulación sectorial significa por un lado, en sentido estricto, la primera conexión a la red, y por otro, en sentido general, se refiere al derecho de todo posible interesado a que se le presten los servicios de transporte y distribución de electricidad. En el sector la distinción entre transporte y distribución no sirve más que para delimitar el transporte de energía eléctrica en redes de media y baja tensión. Obedeciendo el establecimiento en el Convenio como punto de conexión en el transporte el domicilio fiscal, a motivos de simplificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Añade la parte codemandada que la tarifa de acceso es la contraprestación del servicio de distribución eléctrica; confundiendo interesada y arbitrariamente la parte demandante la conceptualización en la regulación sectorial de transporte y distribución, cuando resulta incuestionable que de dicha normativa se deriva que la distribución es servicio de transporte y que como tal se tiene en la normativa fiscal y en concreto en el Convenio, como resulta de los arts 8,11, 69 y 70 de la LIVA, cayendo en el error de considerar dicho servicio de transporte como prestaciones directamente relacionados con los inmuebles.

**SEXTO.-** Prevén los arts. 21 y 33 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, Ley 28/1990, de 26 de diciembre, las normas de localización en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA. Respecto del primero dispone el art. 21.B y C), en cuanto al lugar de realización de las operaciones, que se entenderán realizadas en Navarra las prestaciones de servicios, cuando:

*1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio.*

*2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en Navarra cuando dichos bienes radiquen en territorio navarro.*

*C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en Navarra las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio navarro:*

*... 2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa".*

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

Estableciendo el art. 20 una remisión directa al IVA en cuanto que *"Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido"*.

Respecto del IVA se prevé en el art. 33. 6. B y C, sobre exacción del impuesto que *"Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:*

*B) Prestaciones de servicios:*

*1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio.*

*2.º No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles se entenderán realizadas en el territorio en que radiquen dichos bienes.*

*... C) No obstante lo dispuesto en las reglas A) y B) anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes:*

*... 2. a Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa".*

La localización de las prestaciones de servicios a efectos de su gravamen no siempre resulta fácil por ser habitualmente transacciones complejas. En general las reglas de localización para determinar el lugar de imposición persiguen evitar conflictos competenciales entre las Administraciones afectadas.

En el caso concreto que nos ocupa, como puede observarse, las reglas de localización de determinadas prestaciones para su tributación, en lo que ahora nos interesa, establecidas en el Convenio resultan similares en la imposición directa del Impuesto sobre Sociedades e indirecta del IVA, a pesar de su distinta naturaleza, sus distintas características y sus finalidades inmediatas de uno y otro impuesto, el primero gira en torno a determinados rendimientos, el segundo al consumo, lo que suele ser determinante para la prevalencia de unas u otras reglas de localización, todo lo cual, en una materia que suele ser ciertamente compleja, añade dudas interpretativas en cuanto a la finalidad perseguida por el legislador al establecer las citadas reglas de localización, pero que en definitiva descubren un presupuesto puesto de manifiesto por las partes codemandadas, cual es intentar el equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren, como es el caso, distintos ámbitos territoriales presupuestarios, lo que pone de manifiesto que estas reglas de localización impuestas en los diversos gravámenes están dirigidas a hacer posible el citado equilibrio dado los regímenes concurrentes que inciden en el reparto entre los distintos territorios de los fondos tributarios que hayan de recaudarse.

Por ello cobra pleno valor las observaciones realizadas por las partes codemandadas cuando indican que hasta el presente conflicto la interpretación realizada por la Junta Arbitral era la que venía manteniéndose pacíficamente, incurriendo la propia parte actora en una posición contradictoria en función de sus propios intereses, y que la posición de esta responde, como ella misma indica, a la consideración de que el sistema desarrollado le resulta injusto, por lo que el cauce procedente no será tanto este de impugnación, como el dotar al sistema de nuevos criterios, instando al efecto al resto de Administraciones afectadas para lograr la mejor eficiencia de sujeción de los diversos hechos imponible entre los distintos territorios.

Desde luego los términos del Convenio no pueden ser más claros, en los servicios de transportes el domicilio fiscal del sujeto pasivo determina la Administración competente.

Por lo tanto si se llega a la conclusión que (AAA) realiza el servicio de transporte, será competente a los efectos que interesa la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, en este caso la Hacienda de Bizkaia.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

La parte actora comienza por negar la premisa mayor, esto es, que (AAA) realice servicios de transportes, pues como distribuidora le corresponde la gestión de la infraestructura, percibiendo una contraprestación para permitir al usuario acceder a la energía que distribuye, se trata de servicios directamente relacionados con los bienes inmuebles, el conjunto de la infraestructura que gestiona (AAA). Añade que tampoco el transporte de energía eléctrica es subsumible en el concepto de transporte que utiliza el Convenio, que hace mención en exclusividad al transporte tradicional de mercancías y personas.

Resulta patente que el presupuesto de hecho que constituye el fundamento obligacional es la actividad económica del transporte, realizado por empresarios o profesionales, como prestación de servicios, en los términos en que es utilizado el concepto de transporte en el Convenio, lo que demanda la depuración de su significación jurídica como elemento objetivo en su consideración de negocio jurídico identificado e identificable en el sector del ordenamiento jurídico que le dota de su régimen jurídico; que en el caso concreto que nos ocupa se traduce en determinar si la actividad económica que realiza (AAA) como sujeto pasivo de los referidos impuestos es la de transporte en el sentido otorgado en el Convenio.

**SÉPTIMO.-** La resolución impugnada que nos ocupa, como normas jurídicas de aplicación, señala, entre otras, la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, que le sirve a la Junta Arbitral para analizar y calificar la actividad que realiza (AAA), igual hace la parte actora y demandadas, aunque ya advierte la parte codemandada que la citada ley no es aplicable plenamente al caso por motivos temporales; si bien, dado que las modificaciones introducidas en esta no suponen un cambio en el régimen jurídico del sector, ningún inconveniente existe para considerar correctos los análisis efectuados teniendo como referencia las disposiciones de dicha Ley.

La calificación jurídica de cualquier actividad económica objeto de análisis pasa necesariamente por conocer su realidad, así como las características técnicas y económicas de la actividad regulada por el ordenamiento jurídico, y la finalidad perseguida.

Se pretende con la ordenación del sector eléctrico hacer posible el adecuado suministro eléctrico de calidad al menor coste.

Con la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, se produce una radical transformación del régimen jurídico del suministro de electricidad, introduciendo la liberalización de un sector estratégico, se pasa de la explotación unificada, a un modelo regido por la liberalización del mercado y la libre competencia en el que cabe distinguir una serie de actividades tales como la generación, transporte, distribución y comercialización, a las que cabe añadir la gestión técnica y económica del sistema. Caracterizándose el sector eléctrico en que se constituye y opera como una industria con estructura y tecnología de red, tal y como nos ilustra el informe acompañado por la parte recurrente, al que no cabe otorgar más valor que el de exponer la realidad de la actividad que nos ocupa. Todo lo cual conforma un sistema cuya finalidad común es hacer posible el suministro eléctrico en las condiciones de calidad previstas, y al mismo tiempo constituye un mercado en el que ha regir la libre competencia.

Como es conocido las industrias con tecnología de red se caracterizan económicamente por constituir monopolios naturales. Dada las características de la actividad en su conjunto, solo la separación de las diversas actividades presentes posibilitaba la libre competencia, distinguiendo aquellas en las que es posible la libre competencia, generación y comercialización, de aquellas en las que la actividad no es posible llevarla a cabo en competencia, transporte y distribución, por venir conformadas por una sola red, lo que exigía por un lado la independencia de cada una de estas actividades en su gestión, y poner al servicio imparcial de los productores y comercializadores las redes de transportes y distribución.

Estamos ante actividades separadas, de suerte que los operadores que desarrollan la actividad de distribución, art. 14 LSE, deben tener dicho objeto social exclusivo, evitando que la posición dominante por gestionar un monopolio natural de red única se pueda trasladar a las actividades de generación y comercialización, desarrolladas en libre competencia.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

Es la Exposición de Motivos de la Ley 54/1997 la que expresa estas ideas: *"El suministro de energía eléctrica es esencial para el funcionamiento de nuestra sociedad. Su precio es un factor decisivo de la competitividad de buena parte de nuestra economía... Por otra parte, el transporte y la distribución de electricidad constituyen un monopolio natural: se trata de una actividad intensiva en capital, que requiere conexiones directas con los consumidores, cuya demanda de un producto no almacenable -como la energía eléctrica- varía en periodos relativamente cortos de tiempo. Además, la imposibilidad de almacenar la electricidad requiere que la oferta sea igual a la demanda en cada instante de tiempo, lo que supone necesariamente una coordinación de la producción de energía eléctrica, así como la coordinación entre las decisiones de inversión en generación y en transporte de energía eléctrica. Todas estas características técnicas y económicas hacen del sector eléctrico un sector necesariamente regulado ... El transporte y la distribución se liberalizan a través de la generalización del acceso de terceros a las redes. La propiedad de las redes no garantiza su uso exclusivo. La eficiencia económica que se deriva de la existencia de una única red, raíz básica del denominado monopolio natural, es puesta a disposición de los diferentes sujetos del sistema eléctrico y de los consumidores. La retribución del transporte y la distribución continuará siendo fijada administrativamente, evitándose así el posible abuso de las posiciones de dominio determinadas por la existencia de una única red"*.

Generación, transporte, distribución y comercialización, reflejan una realidad básica, la energía eléctrica producida debe ser trasladada desde el punto de generación al de su consumo, por lo que resulta indudable que existe una actividad de transporte, pues fácticamente es una realidad insoslayable, de un bien que jurídicamente tiene la consideración de bien corporal.

Se caracteriza la actividad de distribución en el sector eléctrico, en tanto monopolio natural de red única, por asumir la función de entregar al consumidor para su consumo la energía eléctrica adecuada y de calidad. Estable el art. 41 de la LSE que será obligación de las empresas distribuidoras *"realizar el suministro de energía a los usuarios a tarifa en los términos previstos en el título siguiente"* y la de *"prestar el servicio de distribución de forma regular y continua, y con los niveles de calidad que se determinen, manteniendo las redes de distribución eléctrica en las adecuadas condiciones de conservación e idoneidad técnica"*.

Excluida la actividad de distribución de la libre competencia se establece un régimen económico para la retribución de los costes necesarios generados garantizada por todo el sistema. El art. 16 LSE prevé que la retribución de la actividad de distribución se establecerá administrativamente y permitirá fijar la retribución que haya de corresponder a cada sujeto atendiendo a los criterios previstos reglamentariamente. La tarifa de acceso cubre los costes regulados establecidos reglamentariamente e incluye la totalidad de los gastos asociados al uso de la red, tales como los subsidios a los generadores (las antiguas primas), el déficit eléctrico, la compensación extrapeninsular y otros, entre los que se cuenta, sin duda, los generados a la distribuidora por el transporte de la electricidad, que son calculados por el regulador sectorial.

Visto su contenido y la finalidad llamada a cumplir, vincular la tarifa de acceso con la utilización de la infraestructura es un ejercicio de puro voluntarismo, ni las comercializadoras, ni los grandes consumidores, ni siquiera el consumidor final utiliza materialmente red alguna, ni de distribución ni de transporte, se limitan a recibir el suministro eléctrico con las características de calidad vistas.

Legalmente, pues, los distribuidores vienen obligados a realizar el suministro de energía eléctrica, servicio universal y esencial, y a garantizar su seguridad, continuidad y calidad. Y como se desprende del art. 36 del RTDC, asumiendo la obligación legal los distribuidores de construir, mantener y operar las instalaciones de distribución, cuya función es situar la energía en los puntos de consumo, lo que comporta necesariamente el transporte o la transmisión de energía eléctrica desde las redes de transporte hasta los puntos de consumo en las adecuadas condiciones de calidad.

Al derecho de acceso, arts. 11, 38 y 42 de la LSE le corresponde, dentro del sistema descrito, en el que los operadores desarrollan su actividad en régimen de monopolio natural, transporte

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

y distribución, y de libre competencia, generación y comercialización, un papel instrumental al servicio de hacer posible en este sector tan singular los principios de libre mercado y de libre circulación y contratación de la electricidad. No tiene en sí carácter sustantivo, sino que mediante el mismo se logra desactivar el monopolio que otorga el dominio sobre la red y permite la concurrencia de actividades competitivas en libertad mediante la compra y venta de la electricidad. Con la separación entre producción y venta, se evita que los propietarios de las redes en régimen de monopolio natural monopolicen el mercado interviniendo en la compra y en la venta, la electricidad que transita por la red de transporte y por la red de distribución pertenece a otros operadores y aquellos van a percibir una contraprestación por sus servicios y por facilitar el uso de su red. Sirviendo a los expresados fines el derecho de acceso y la retribución que se percibe por parte de las distribuidoras no desnaturaliza la actividad que dentro del sistema del sector eléctrico corresponde a las distribuidoras, en los términos que anteriormente se han expuesto, y cuya característica básica que le dota de contenido no es otra que la transmisión de la electricidad desde la red de transporte a los puntos de consumo, esto es a transportar la electricidad, este es el objeto que caracteriza la actividad y el resto de deberes impuestos se supedita a hacer posible dicho suministro. Puede verse al respecto la Exposición de Motivos de la Ley 54/1997 cuando dice que: *"el transporte y la distribución de electricidad constituyen un monopolio natural el transporte y la distribución se liberalizan a través de la generalización del acceso de terceros a las redes. La propiedad de las redes no garantiza su uso exclusivo. La eficiencia económica que se deriva de la existencia de una única red, raíz básica del denominado monopolio natural, es puesta a disposición de los diferentes sujetos del sistema eléctrico y de los consumidores. La retribución del transporte y la distribución continuará siendo fijada administrativamente, evitándose así el posible abuso' de las posiciones de dominio determinadas por la existencia de una única red"*.

Como se comprueba la tarifa de acceso en cuanto contraprestación del derecho de acceso cuya finalidad es la vista, resulta extraña a la conexión que pretende la parte actora de vincularla al uso de las infraestructuras, y con ella determinar una relación de servicio directamente vinculadas con las infraestructuras de la red de distribución, ni cabe confundir la retribución del servicio con este, ni cabe otorgar a la contraprestación el papel sustancial que caracteriza el servicio, sino que posee como ya se ha puesto de manifiesto un mero carácter instrumental dirigido a hacer posible la libre competencia viniendo determinado su contenido por las singularidades y necesidades del propio sistema eléctrico.

La parte recurrente afirma que el transportista eléctrico es un gestor de infraestructura, es el titular de la infraestructura pero no es realmente un transportista, refiriéndose tanto a la entidad titular de la infraestructura de transporte, Red Eléctrica Española, como a las sociedades distribuidoras, aunque introduce diferencias entre la actividad de transporte y de distribución distinción que ha de rechazarse, puesto que desde el punto de vista que ahora interesa, la diferenciación entre una y otras es simplemente técnico y funcional, alta tensión versus media y baja tensión-, por lo que estamos ante un servicio relacionado directamente con los inmuebles constituidos por todo el conjunto de infraestructura radicado en Navarra; pero lo cierto es que conforme al régimen jurídico legalmente establecido en los términos en los que se han señalado, regulatorio de la actividad de las distribuidoras en el sector eléctrico indica que esta actividad tiene como objeto característico, que le dota de contenido e identifica y lo distingue, el de la transmisión de energía eléctrica desde la red de transporte hasta los puntos de consumo, esto es, traslada la energía eléctrica de un lugar a otro, haciendo posible un suministro de calidad, lo que constituye genuinamente una actividad de transporte.

Por todo ello, conforme al Convenio, estando ante un servicio de transporte, la Administración competente es la del domicilio fiscal de la entidad que realiza el servicio de transporte, en este caso (AAA).

Técnica y jurídicamente, pues, no parece ofrecer duda el significado de transporte eléctrico, pero tampoco ofrece duda su significado usual, art. 12 de la LGT.

Desde luego la jerga jurídica utiliza conceptos a los que dota de una significación especial propia y exclusiva del ámbito jurídico o de alguna de sus ramas, lo que tiene un marcado reflejo en la regulación del IVA, pero siempre, claro está, es la regulación normativa la que otorga esa



Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

especial significación en el mundo jurídico; si jurídicamente no se dota a un concepto o término de una significación especial y propia del ámbito jurídico en el que opera, su significación no puede ser otra que la que se utiliza coloquial o usualmente. En el caso que nos ocupa, no existe ninguna definición conceptual que de lugar a considerar que la utilización del término transporte en las normas que examinamos es distinta de la que tiene usualmente, llevar algo (alguien) de un lugar a otro; cabe pensar, por tanto, que cuando el legislador utiliza el término transporte, en este caso de electricidad, y no prevé ninguna significación específica desde el ámbito jurídico en el que se desenvuelve, no puede más que estar refiriéndose a la acción que define el término transporte. Por eso, no podemos más que concluir que cuando el legislador utiliza el término transporte de electricidad se refiere a la acción de llevar a la electricidad de un lugar a otro, desde los puntos de producción al de su consumo, ya se ha señalado que así es en la legislación estatal, pero también el legislador comunitario le otorga la misma significación, Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo, entiende por distribución, *"el transporte de electricidad por las redes de distribución de alta, media y baja tensión con el fin de suministrar a los clientes, pero sin incluir el suministro"*.

**OCTAVO.-** Ahora bien, la parte recurrente niega también que el concepto de transporte que utiliza el Convenio se refiera al transporte de energía eléctrica, sino que sólo es subsumible en el mismo el transporte tradicional de mercancías y personas.

Anteriormente se ha transcrito los preceptos del Convenio, y se observa que no recoge ninguna distinción, ni excluye alguna de las posibles manifestaciones del servicio de transporte.

La tesis de la parte actora es que el término transporte en el Convenio no engloba el transporte de energía eléctrica porque este se refiere en exclusividad al transporte tradicional de mercancías, más cuando lo sitúa junto a los servicios de mudanza, remolque y grúa, lo que indica, según su parecer, que no puede más que referirse a dicho transporte tradicional y no al de energía eléctrica.

Lo cierto es que, a pesar del esfuerzo que realiza la parte actora y los numerosos ejemplos con los que intenta ilustrar su tesis, lo que viene a negar de nuevo es el presupuesto primero, esto es que el transporte de energía eléctrica sea realmente un servicio de transporte, sin que aporte en buena técnica hermenéutica criterios objetivos por los que pueda llegarse a dicha conclusión.

A nuestro entender el distinguir los servicios de mudanza, remolque y grúa, no significa más que dar un mismo tratamiento a efectos de localización a dichos servicios, no excluir a alguna modalidad de transporte, siendo la parte demandada la que ofrece un explicación histórica del porqué se incluye dichos servicios en las expresadas normas del Convenio.

En definitiva, resulta un argumento apriorístico la afirmación de que el Convenio con el término transporte sólo contempla el transporte tradicional, excluyendo el transporte de energía eléctrica, que pretende dotar de justificación introduciendo los factores diferenciadores entre los transportes tradicionales y el de electricidad, pero siendo estos evidentes en modo alguno se aportan razones atendibles de las que derivar la exclusión pretendida.

Positivamente no existe dato o regulación alguna de la que derivar que se ha querido establecer la distinción de la que parte la recurrente. Al contrario, en el ámbito del IVA el legislador cuando ha querido dar distinto tratamiento al servicio de transporte lo ha hecho expresamente; no hay duda que el concepto y significación de transporte de energía eléctrica tiene realidad expresa en la regulación del IVA, como señala el acuerdo de la Junta y la totalidad de las partes intervinientes en los reglas de localización en la Ley 37/1992, se hace mención expresa, sin duda, a transporte de electricidad, y ya hemos dicho anteriormente cuál es el significado técnico, usual y jurídico de este término, se está haciendo mención y dando un tratamiento determinado a esa realidad, a dicho servicio, art. 69. Dos. K), *"La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra"*. Es el propio legislador en el IVA,

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

el que no establece dos categorías distintas y diferenciadas, "transporte", por un lado, y "transporte de energía eléctrica", por otro, entendiendo que el término transporte solo comprende al llamado por la parte recurrente transporte tradicional, excluyendo el resto de modalidades, incluido el transporte eléctrico, puesto que si así fuera se hablaría de transporte de electricidad y de transporte, y como se comprueba en las mismas normas de localización, una vez establecido el régimen del transporte de electricidad, expresamente habla no de transporte, como categoría independiente a aquella, sino de, art. 70.Uno. 2) de "Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.

b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal". Esto es, estamos ante un concepto genérico y que engloba todas las modalidades y manifestaciones del transporte, de suerte que de acoger la tesis de la parte recurrente, esto es que el término transporte sólo comprende el transporte tradicional, hubiera sido suficiente hablar de transporte, sin tener que distinguir el de pasajeros y de bienes, que conforma el transporte tradicional.

Tampoco resulta lógico que una vez distinguido por el legislador el servicio de transporte de electricidad y establezca a dicho servicio una norma específica de localización, pueda encajar al mismo tiempo la previsión de una norma distinta de localización de ese mismo servicio de transporte de electricidad dentro de la regulación del art. 70.Uno. 1), "Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.

c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad. 27

g) La utilización de vías de peaje.

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario".

Por lo que, resulta superfluo e inútil pretender integrar el servicio de transporte de electricidad, con un tratamiento específico, dentro de un servicio que recibe una regulación singular como se comprueba, no resultando posible defender que recogido el supuesto en el expresado art. 69.Dos.K), que lo recoge expresamente, y que, por ende, no puede arrojar duda sobre su consideración positiva, pretender vía interpretativa que se recoge en el art. 70.Uno.1º).

Es evidente que el servicio de transporte de electricidad a efectos de su localización en el IVA o se regula en uno o en otro precepto, y también es evidente que el mismo se recoge en el art. 69.Dos.K).

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

Carece, pues, de lógica alguna, que si el servicio de transporte de electricidad es un servicio relacionado directamente con bienes inmuebles, como defiende la parte recurrente, por coherencia con su postura era de esperar que en un sistema en el que se engloba varias actividades, generación, transporte, distribución y comercialización, nos ilustrara a qué se refiere el legislador cuando recoge y regula el concepto de transporte de electricidad.

En buena lógica sólo cabe concluir que el legislador, no sólo nacional, sino también europeo, cuando hace referencia a transporte de electricidad sólo puede referirse más que a la actividad de transporte y distribución en el sector eléctrico, lo que excluye in radice que pueda subsumirse entre aquellos vinculados directamente con bienes inmuebles. Otra cosa es negarle al transporte de electricidad virtualidad jurídica alguna, un servicio inexistente, lo que desmiente categóricamente la propia regulación realizada por el legislador.

Afirma la parte recurrente que la razón de la especialidad contemplada para el transporte tradicional, es facilitar su aplicación sin tener que precisar en cada caso el territorio en el que se ha realizado el trayecto del transporte, dada su incertidumbre, señalando que en cambio (AAA) puede precisar en todo caso los peajes de acceso cobrados sobre la red eléctrica que se encuentra ubicada en territorio navarro. Pues bien basta atender a las características que se señala en el informe que acompaña la parte actora, para concluir que en este tipo de industria, existen muchísimas más incertidumbres que en el transporte de mercancías y personas, para determinar por dónde se ha realizado el trayecto, más cuando puede observarse que en entramados de la malla bien puede comprender pequeños núcleos de población como formaciones que abarcan distintas provincias o regiones, y en otros asuntos en los que la parte recurrente ha sido parte nos ha ilustrado al respecto diciendo que *"En efecto una vez que la energía eléctrica entra en la red eléctrica, se confunde con la existente dentro de ella y nadie es capaz de individualizarla no de especificarla (como ocurre, por ejemplo con los distintos afluentes que desembocan en el mismo río: nadie puede especificar qué agua procede de cada uno de ellos .... ni en que lugar preciso de la red eléctrica circula la energía concreta que finalmente se consume"*.

Por lo demás, a pesar de que el recurrente insiste en la relevancia que representa el distinto encuadramiento en las Tarifas del IAE del transporte tradicional y del transporte de electricidad, ha de convenirse que estamos ante un problema de localización, por lo que la relevancia de la distinción en el IAE habrá que intentar, al menos, relacionar con los principios y reglas de localización. Ha de recordarse que el Impuesto sobre Actividades Económicas grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas (artículo 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales), por los sujetos pasivos, personas físicas o jurídicas, que las realizan (artículo 83) y la cuota tributaria se determina con arreglo a las tarifas aprobadas por el Gobierno, en las que se fijan la cuotas mínimas, atendiendo siempre al beneficio medio presunto de la actividad gravada (artículos 84 y 85). Como se ve ninguna relación existe con las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA, extensible en este caso al Impuesto sobre Sociedades. Con todo, era a la parte recurrente a la que correspondía establecer la conexión antes aludida, pero nada de ello hace la parte recurrente que se sirve de esta distinción para abundar en la diferenciación que constituye el núcleo de su discrepancia, a saber que el término de transporte que utiliza el Convenio, se refiere en exclusividad al tradicional y excluye al transporte de energía eléctrica, lo cual, como se ha indicado, no puede mantenerse.

**NOVENO.-** Por lo expuesto, procede desestimar los recursos interpuestos, con imposición de costas a la parte recurrente, de conformidad con lo que establece el arto 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 de dicho precepto legal, fija el importe máximo de las costas, por todos los conceptos, en la cantidad de 8000 euros, que serán satisfechas por mitad a cada una de las partes demandadas. En nombre de su Majestad el Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 7 de febrero de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 52/2012

### **FALLAMOS**

Que debemos desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Navarra, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 7 de febrero de 2014, con imposición de costas a la recurrente, en los términos fijados en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.