

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

Resolución R 8/2013

Expediente 1/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de mayo de 2013

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre la normativa aplicable a la entidad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) y la competencia inspectora sobre esta misma entidad en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, y el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 1/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por medio de un escrito de su Director General de fecha 9 de marzo de 2010, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 11. De dicho escrito y los documentos a él adjuntos resultan los siguientes antecedentes:

- El 17 de noviembre de 2009 se recibió en la AEAT un listado de actas únicas incoadas por la Diputación Foral de Bizkaia a ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) -en adelante ENTIDAD 1- con fecha 18 de

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

diciembre de 2008, por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2004, 2005 y 2006, y por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2005, 2006 y 2007.

- El 13 de enero de 2010 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia un escrito de igual fecha en el que, en virtud de los antecedentes y fundamentos de Derecho que exponía, afirmaba que le correspondía la competencia inspectora en relación con el IS, ejercicio 2004, y el IVA, ejercicio 2007 y requería a la Diputación Foral de Bizkaia de inhibición en todas las actuaciones inspectoras relativas a dichos conceptos, periodos y entidad. Requería también a la Diputación Foral de Bizkaia para que rectificase la interpretación de los puntos de conexión del Concierto y la determinación de las proporciones de tributación correspondientes a cada Administración realizadas en las actas antes mencionadas.

- El Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia acordó el 9 de febrero de 2010 rechazar el anterior requerimiento, decisión que fue trasladada a la AEAT el siguiente día 11. El fundamento de este acuerdo se encuentra en un informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 8 de febrero de 2010.

2. El escrito de planteamiento concluye con la petición a la Junta Arbitral de que declare "la falta de competencia de la Diputación Foral de Vizcaya para inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades 2004 y el IVA 2007 de ENTIDAD 1, [...] que la normativa aplicable en dichos periodos es la estatal y [...] que el punto de conexión aplicado en las actas incoadas por la Diputación Foral por el Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006 y el IVA 2005, 2006 y 2007 a las entregas de energía realizadas por el obligado no se ha fijado de acuerdo con el Concierto".

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

3. La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en su reunión de 24 de junio de 2011 y el 27 de octubre de 2011 notificó el planteamiento a la Diputación Foral de Bizkaia, emplazándola para la formulación de alegaciones en el plazo de un mes. La Diputación Foral de Bizkaia evacuó este trámite por medio de un escrito de su Secretario General Técnico de fecha 23 de noviembre de 2011, que tuvo entrada el día siguiente en esta Junta Arbitral, al que se adjuntaba un "informe sobre alegaciones" de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 21 de noviembre de 2011. Este documento termina con unas conclusiones, la primera de las cuales es la afirmación de la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para la comprobación del IS, ejercicio 2004, y del IVA, ejercicio 2007.

4. Tras la puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones las dos Administraciones en conflicto y la entidad interesada, ENTIDAD 1. La Diputación Foral de Bizkaia lo hizo mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Economía y Finanzas de fecha 7 de febrero de 2012 y la AEAT por medio de un escrito de su Directora General de fecha 9 de febrero de 2012. La entidad contribuyente, a la que a su instancia le fue concedida una ampliación del plazo para formular alegaciones, las presentó por medio de un escrito de fecha 27 de febrero de 2012.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Existen ciertas discordancias entre las partes en cuanto al objeto del presente conflicto que es necesario despejar antes de abordar su examen. Para la AEAT dicho objeto es triple: 1º) La competencia inspectora en relación con el IS, ejercicio 2004 y el IVA, ejercicio 2007; 2º) La normativa aplicable a dichos impuestos y ejercicios; y 3º) La interpretación mantenida por la Diputación Foral de Bizkaia de los puntos de conexión aplicados en las actas

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

levantadas por la Hacienda Foral a ENTIDAD 1 respecto al IS, ejercicios 2004 a 2006, e IVA, ejercicios 2005 a 2007. En sus segundas alegaciones, la AEAT omite en su solicitud la referencia a la normativa aplicable.

El informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia, que contiene sus alegaciones iniciales, no incluye un *petitum* formal, pero en sus conclusiones parece limitar la cuestión controvertida a la competencia inspectora. En sus segundas alegaciones, que sí contienen una petición expresa a la Junta Arbitral, la Diputación Foral pide a ésta que "declare que la competencia de inspección de la entidad ENTIDAD 1 de los periodos impositivos y ejercicios de referencia corresponde a la Hacienda Foral de Bizkaia al considerar correcta la interpretación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico recogidos en la fundamentación de las actas de inspección formalizadas por la Inspección Foral de los Tributos de esta Diputación Foral de Bizkaia, con singular atención al criterio aplicable a las ventas de energía a clientes de tarifa integral".

Finalmente, ENTIDAD 1 refiere su solicitud a las mismas cuestiones que la AEAT, con exclusión de la normativa aplicable, aunque en sentido opuesto a dicho órgano estatal.

En vista de los planteamientos expuestos debemos concluir que el objeto del presente conflicto es determinar a cuál de las dos Administraciones correspondía la competencia inspectora respecto del IS, ejercicio 2004, e IVA, ejercicio 2007. La cuestión de la normativa aplicable no está directamente discutida aquí, aunque su solución respecto del IS -único en el que puede plantearse, puesto que la regulación del IVA es uniforme, salvo las cuestiones formales mencionadas en el artículo 26 del Concierto Económico- depende de las mismas reglas que las que determinan la competencia inspectora (arts.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

14.Uno y 19.Uno del Concierto Económico), por lo que la respuesta a ambas cuestiones es necesariamente coincidente.

La interpretación de los puntos de conexión en ejercicios en los que no está en discusión la competencia inspectora, como son los ejercicios 2005 y 2006, tanto en relación con el IS como con el IVA, no es competencia de esta Junta Arbitral. En efecto, no incumbe a este órgano la interpretación en abstracto del Concierto Económico sino únicamente en cuanto tal interpretación sea necesaria para resolver los conflictos propios de sus atribuciones. Así se deduce del artículo 66 del Concierto Económico, según el cual son funciones de la Junta Arbitral resolver los conflictos que se planteen "en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados" y "conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales".

2. La cuestión objeto del presente conflicto, así definida, debe resolverse por aplicación de los preceptos del Concierto Económico que se transcriben a continuación, en la redacción originaria, establecida por la Ley de aprobación del Concierto, 12/2002, de 23 de mayo. La modificación de la cifra determinante del volumen de operaciones establecida por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, es aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008 (Disposición Transitoria Primera del Concierto Económico, en la redacción de la Ley 28/2007).

Impuesto sobre Sociedades:

Artículo 19. *Inspección del Impuesto.*

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

(...)

Impuesto sobre el Valor Añadido:

Artículo 27. Exacción del Impuesto.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

(...)

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

(...)

Artículo 29. *Gestión e inspección del Impuesto.*

(...)

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

(...)

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

De acuerdo con los preceptos transcritos, los requisitos necesarios para que la competencia inspectora tanto acerca del IS, ejercicio 2004, como acerca del IVA, ejercicio 2007, respecto a un sujeto pasivo domiciliado fiscalmente en el País Vasco, como es el caso indiscutido de ENTIDAD 1, correspondiese a la Administración del Estado eran los siguientes:

- Que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y
- Que en dicho ejercicio se hubiese realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones.

Es pacífico que en los ejercicios 2003 y 2006 el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 superó la cantidad de 6 millones de euros, por lo que la solución de las cuestiones controvertidas en los presentes conflictos depende exclusivamente del porcentaje de dicho volumen de operaciones que se considere realizado en territorio común en dichos ejercicios.

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

Los porcentajes de tributación declarados por ENTIDAD 1 a las distintas Administraciones en los ejercicios 2003 a 2006 fueron los siguientes:

Año	Estado	Navarra	Araba/Álava	Gipuzkoa	Bizkaia
2003	%	%	%	%	%
2004	%	%	%	%	%
2005	%	%	%	%	%
2006	%	%	%	%	%

Con arreglo a los datos anteriores, el porcentaje de volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en territorio común sólo superaría el 75 por 100 del total en los ejercicios 2003 y 2006, que es la cuestión debatida en el presente conflicto, si se entiende que a efectos de este cómputo el territorio navarro forma parte del territorio común.

Los anteriores porcentajes resultan de la aplicación de las reglas sobre el lugar de realización de las operaciones establecidas por el Concierto Económico, de acuerdo con la calificación de las operaciones aplicada por ENTIDAD 1. Sin embargo, la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, en las actas levantadas a esta entidad el 18 de diciembre de 2008, corrigió esos porcentajes de volumen de operaciones realizados en cada territorio basándose en un nuevo método de cómputo de tales porcentajes, del cual se deriva una calificación de las operaciones distinta de la que sirvió de base a los declarados.

La explicación de esta modificación exige una mínima comprensión del sistema eléctrico español en los años considerados; es decir, de los tipos de empresas que actúan en dicho sistema y sus respectivas actividades. Este sistema está muy sucintamente descrito por la Diputación Foral de Bizkaia en sus distintos

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

escritos y de manera mucho más detallada, como cabía esperar, en el largo escrito de alegaciones de ENTIDAD 1 de fecha 27 de febrero de 2012, en el que se describe muy prolijamente el "marco regulatorio del sector eléctrico". La explicación que sigue se basa fundamentalmente en dicho escrito.

a. Sistema eléctrico español. El periodo transitorio

La disposición fundamental reguladora del sector eléctrico en el periodo considerado era la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (LSE), todavía vigente con numerosas modificaciones. La LSE distingue los siguientes tipos de actividades: generación o producción de energía, transporte, distribución y comercialización de electricidad. Las redes de transporte conectan la centrales de producción de energía con los núcleos de población, transportan la energía desde la central de producción a las redes de distribución en baja, que se encargan de llevar la energía hasta el punto del consumo final. La distribución consiste en la transmisión de energía eléctrica desde la red de transporte hasta los puntos de consumo; en otras palabras, se circunscribe a la construcción, mantenimiento y operación de las redes de distribución que han de ser utilizadas para la transmisión de la electricidad demandada por todos los clientes conectados a la red del distribuidor. La red de distribución comienza donde acaba la red de transporte. Las subestaciones de transformación que se encuentran en los núcleos de población producen la conversión de la energía de alta tensión (220 Kv) a baja tensión, tras lo cual la energía se transporta por la red de distribución hasta los consumidores finales. La LSE introdujo la figura de los comercializadores de energía eléctrica con el fin de establecer competencia en el sector mediante el reconocimiento del derecho de adquisición de la energía en el mercado libre a quien se elija de entre los sujetos del sistema autorizados para ello, al mismo tiempo que se satisface un peaje por el acceso y uso de las redes eléctricas a fin de transportar la energía adquirida. La actividad característica del comercializador

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

consiste en la compra de energía en el mercado mayorista y en la venta a un precio libremente pactado en el mercado minorista.

Durante un periodo transitorio delimitado por los años 2000 y 2009 la distribución comprendía también la venta a determinados consumidores finales de la energía eléctrica ("venta a tarifa"). La transposición al Derecho español de la Directiva 2003/54/CE se llevó a cabo por la Ley 17/2007, de 4 de julio, que modifica la LSE. Esta Ley dispuso que la actividad de suministro de energía a tarifa dejase de formar parte de la actividad de los distribuidores eléctricos, una vez que se creasen las denominadas "tarifas de último recurso", como un servicio universal prestado en exclusiva por las empresas comercializadoras.

En el curso del periodo transitorio las empresas distribuidoras tenían dos tipos de clientes:

- Clientes a tarifa de acceso o clientes cualificados. Estos clientes contratan el suministro de energía con una empresa comercializadora, que compra la energía en el mercado de la electricidad. Los clientes cualificados también pueden adquirir la energía directamente en el mercado. Las empresas distribuidoras prestan en estos casos el servicio de transporte y distribución por redes propias hasta el punto de consumo.
- Clientes a tarifa integral. Las empresas distribuidoras transportan energía para estos clientes por las redes de distribución (es decir, el mismo servicio que prestan a los clientes a tarifa de acceso) y, además, les venden directamente la energía. Los clientes a tarifa integral pagaban a las empresas distribuidoras unas tarifas establecidas cada año mediante Real Decreto, que se determinaban en función de la estimación de los costes globales del sector eléctrico; su importe debía cubrir todos

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

los costes de este sector y retribuir a todos los sujetos que participan en el suministro.

Los ingresos percibidos por las distribuidoras de sus clientes a tarifa integral se destinaban, en primer lugar, a pagar al productor de electricidad con arreglo a los precios del mercado energético. El resto de la recaudación se entregaba a la Comisión Nacional de la Energía (CNE) para que como organismo liquidador retribuyera a todos los agentes y operadores del sistema, es decir, fundamentalmente transportistas y distribuidores. No se preveía una retribución específica que remunerase la venta de energía eléctrica. El sistema compensaba a las empresas distribuidoras los costes de la compra de la energía mediante una formulación que trataba de acercarse al máximo al coste de la compra realmente incurrido por estas empresas, por lo que, afirma ENTIDAD 1, la venta de energía no aportaba ningún valor añadido a la empresa. Es decir, el cobro de la facturación a los clientes a tarifa integral se destinaba a pagar el coste de la energía eléctrica, a retribuir la actividad de distribución y gestión comercial y a retribuir al resto de los agentes del sistema; por tanto, las empresas distribuidoras actuaban como recaudadoras del sector eléctrico.

ENTIDAD 1 se crea en 2000 en virtud de la exigencia impuesta por la LSE de que la actividad de transporte y distribución de energía eléctrica fuese realizada de manera exclusiva por una entidad, declarándola incompatible con las de producción y comercialización. ENTIDAD 1 ha venido realizando las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica dentro de ENTIDAD 2 de forma efectiva desde el 1 de julio de 2000. ENTIDAD 3 siguió realizando la actividad de comercialización o venta libre de energía y ENTIDAD 4 la de producción de energía. Durante el periodo transitorio, hasta el 1 de julio

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

de 2009, ENTIDAD 1 realizó además, por mandato legal, la actividad de suministro de electricidad a los clientes a tarifa integral.

b. Lugar de realización de las operaciones a efectos de la determinación del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio

Los porcentajes de volumen de operaciones realizado en cada territorio declarados por ENTIDAD 1 en el IS e IVA, en los ejercicios 2003 a 2007 resultaban de la aplicación de los artículos 16, para el IS, y 28, para el IVA, del Concierto Económico, a partir de las siguientes calificaciones de las operaciones. El primero de los citados artículos dispone lo siguiente, en la parte aquí pertinente:

Artículo 16. *Lugar de realización de las operaciones.*

Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco 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. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

(...)

2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

(...)

B) Prestaciones de servicios:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

El artículo 28 del Concierto Económico es idéntico al anterior, salvo alguna variante de redacción que no afecta a su contenido.

La aplicación de los anteriores preceptos que llevó a cabo ENTIDAD 1 en sus declaraciones liquidaciones de los ejercicios en cuestión fue la siguiente:

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

- Las operaciones de prestación de servicios de acceso a la red de distribución a los clientes que adquieren la energía eléctrica en el mercado liberalizado (clientes a tarifa de acceso) se localizaron íntegramente en el Territorio Histórico de Bizkaia, lugar donde radica el domicilio fiscal de ENTIDAD 1, de acuerdo con la regla específica aplicable a los servicios de transporte (apartado C), 2°).

- Los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica (tarifa integral) se localizaron en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación [apartado A), 1°, a)]. El último proceso de transformación de la energía eléctrica se produce en el lugar donde está localizado el punto de suministro, ya que es ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente.

- Los ingresos derivados del alquiler de contadores se imputaron a cada territorio en función del lugar donde están instalados dichos equipos (apartado B), 1°).

- El resto de ingresos de la entidad (por reparación de averías o modificación de instalaciones, servicios de mantenimiento para terceros, trabajos para Red Eléctrica de España, venta de residuos, etc.) se localizaron en los diferentes territorios en función de la plantilla media ubicada en cada territorio, por aplicación de la regla del lugar de prestación del servicio.

c. El nuevo método de determinación del porcentaje de volumen de operaciones propugnado por la Diputación Foral de Bizkaia

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

3. Sin embargo, como ya se ha indicado más atrás, la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia en las actas levantadas en 2008 corrigió los anteriores criterios de aplicación de los artículos 16 y 28 del Concerto Económico. En dichas actas se menciona que ENTIDAD 1 presentó el 23 de julio de 2008 a la Hacienda Foral de Bizkaia un escrito en el que sostenía que los criterios utilizados en sus declaraciones para la determinación del volumen de operaciones de cada territorio no eran adecuados a los principios y métodos de retribución de las actividades del sector eléctrico y que los ingresos derivados de los servicios de acceso a la red de distribución estaban computados por debajo de su importancia relativa en relación al conjunto de las operaciones de la empresa. La Diputación Foral de Bizkaia asumió estas críticas y en las mencionadas actas aplicó un nuevo método de cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones de cada territorio.

La alegada incorrección del método anterior consiste en "no haber considerado que dentro de la tarifa integral, que es la contraprestación al servicio completo de suministro de electricidad (venta de energía más servicio de transporte/distribución hasta el punto de suministro), hay una parte que está retribuyendo el servicio de tránsito por la red hasta el punto de consumo que, a efectos del cálculo del volumen de operaciones debería desgajarse de la regla de entrega de bienes corporales y asignarse a la regla de prestación de servicios de transporte". En consecuencia, ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia proponen dividir los ingresos por tarifa integral en sus dos componentes: los ingresos por venta de energía y los ingresos por los servicios de distribución, asignando los primeros al lugar de la puesta a disposición del adquirente o punto de consumo (que normalmente coincidirá en el mismo territorio en que la energía eléctrica sale de la red de alta tensión de Red Eléctrica de España para iniciar el tránsito por las redes de distribución de la compañía) y los segundos al territorio del domicilio fiscal de la Entidad que

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

realiza la distribución de energía eléctrica. El resto de las operaciones de ENTIDAD 1 mantiene su localización anterior.

ENTIDAD 1 y la Diputación Foral reconocen que "la única dificultad para la puesta en práctica de este criterio consiste en hacer una disección perfecta de los ingresos de estas dos operaciones, ya que la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte". Para superar esta dificultad propugnan un método consistente en comparar la tarifa de acceso a la red unitaria promedio (que retribuye exclusivamente el servicio de distribución) con la tarifa integral unitaria promedio (que, en opinión de ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia, retribuye conjuntamente el servicio de distribución y la venta de energía), obteniendo así la parte proporcional de esta última que retribuye dicho servicio. Las tarifas unitarias se obtienen dividiendo los ingresos anuales por cada una de ellas entre la energía (kWh) distribuida a los respectivos clientes.

El informe de alegaciones de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2011 transcribe, a título de ejemplo, los cálculos que, por aplicación del método descrito, se realizan en el acta relativa al IS, ejercicio 2004, que en resumen son los siguientes:

- Facturación neta por tarifa de acceso: IMPORTE 1 Euros
- kWh por tarifa de acceso: IMPORTE 2
- % Euros/kWh tarifa de acceso: IMPORTE 3 Euros/kWh
- Facturación neta por tarifa integral: IMPORTE 4 Euros
- kWh por tarifa integral: IMPORTE 5

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

- Euros/kWh tarifa integral: IMPORTE 6 Euros/kWh

- % Euros/kWh tarifa de acceso/tarifa integral: IMPORTE 7

Aplicando este tanto por ciento a la facturación neta por tarifa integral se obtiene la parte de esta facturación atribuible en el ejercicio 2004 a distribución (IMPORTE 8 Euros), que, de acuerdo con este criterio debería localizarse en el domicilio de ENTIDAD 1. La aplicación de este método a los ejercicios 2003 a 2006 arroja los resultados que se recogen en la siguiente tabla:

Año	Estado	Navarra	Araba/Álava	Gipuzkoa	Bizkaia
2003	%	%	%	%	%
2004	%	%	%	%	%
2005	%	%	%	%	%
2006	%	%	%	%	%

De aceptarse el nuevo método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones realizado en cada territorio con el resultado expuesto, el correspondiente al territorio común en los ejercicios 2003 y 2006, que es el relevante a efectos del presente conflicto, sería en todo caso inferior al 75 por 100, cualquiera que sea el concepto de territorio común que se adopte, es decir, se considere o no que, a estos efectos, forma parte de éste el de la Comunidad Foral de Navarra. Por tanto, el orden lógico del análisis exige examinar en primer lugar la conformidad a Derecho de dicho método de cómputo.

4. Los argumentos en los que las partes de estos conflictos fundan sus respectivas posiciones acerca de la conformidad del nuevo método con el

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

Concierto Económico giran en torno a una cuestión central: la independencia o no del servicio de distribución respecto a la venta de energía eléctrica a los clientes a tarifa integral.

a) La AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto sostiene, en síntesis, que todas las actividades previas a la venta de la energía eléctrica tienen como finalidad el adecuado suministro de ésta y son accesorias de ella. Los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico para cada una de las actividades destinadas al suministro de energía se aplican en tanto en cuanto estas se realicen por distintos sujetos.

b) La Diputación Foral de Bizkaia, por su parte, basa su posición fundamentalmente en la separación entre las actividades de distribución y venta de energía que establece la normativa reguladora del sector eléctrico. El informe de alegaciones de 21 de noviembre de 2011 (Fundamento de Derecho Quinto) afirma que "partiendo, exclusivamente, del contenido de la normativa reguladora del sector eléctrico no cabe sino concluir que la entidad, en relación con los clientes de tarifa integral, efectúa dos actividades diferenciadas, cuales son una entrega de bienes, venta de energía eléctrica y una prestación de servicios, distribución de electricidad". Esta prestación de servicios no es accesoria de la entrega de energía. Alega la Diputación Foral de Bizkaia que toda persona o entidad que accede a la red de distribución eléctrica paga por el servicio de distribución; en el caso de los clientes de tarifa integral se factura por este servicio aun cuando no haya consumo de energía. Argumenta asimismo que en el caso de dichos clientes la actividad que aporta valor añadido a la entidad es la de distribución, lo cual vendría a demostrar que en todo caso la venta de energía es accesoria a la distribución.

c) En su escrito de alegaciones de 27 de febrero de 2012 ENTIDAD 1 insiste reiteradamente al hilo de su pormenorizada descripción del sistema eléctrico en

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

el carácter sustantivo de la actividad de distribución, diferenciado de la venta de energía. "El marco regulatorio impide considerar la actividad de suministro de energía a tarifa integral como actividad sustantiva que aporte valor económico a la compañía ... en el marco de esta actividad retribuida a tarifa integral ENTIDAD 1 presta un servicio de garantía de potencia contratada en todo caso, se produzca o no consumo real" (pág. 33). "Hay que rechazar con fuerza la consideración de la actividad de distribución como accesoria de la de suministro... Si una actividad es accesoria cuando coadyuva, facilita o complementa la realización de la actividad principal, es decir, que no se realiza aisladamente y que no es autónoma de la actividad principal, es claro que la distribución de electricidad no era accesoria del suministro a tarifa, si acaso, y puestos a haber algo principal y algo accesoria, sería a la inversa" (págs. 34 y sig.). El argumento se repite en diversos puntos del escrito; así, en términos similares, en la pág. 63. Menciona también ENTIDAD 1 el argumento de la diferencia entre los servicios de transporte más típicos, que no tienen sentido separados de la venta del bien transportado: "En contraposición al caso general, en el terreno de la energía eléctrica sus potenciales consumidores asumen pagar un servicio continuado de transporte de energía (que realiza el agente designado por la ley para ello, el distribuidor), aun cuando no sea su intención consumir energía en el corto plazo, o incluso cuando su intención sea no consumirla nunca (por ejemplo, en los casos de contratos redundantes o de seguridad), porque sólo la existencia de ese servicio les garantiza que podrán disponer de la energía que requieran en cada momento y con la potencia que hayan solicitado" (pág. 59).

Arguye también ENTIDAD 1 que "en el Concierto Económico no se recoge ninguna norma de accesoriadad en cuanto a la definición del volumen de operaciones. El artículo 14.Tres ... se remite a los criterios de localización del artículo 16, y en éste no se determina que la localización de una entrega de bienes o de una prestación de servicios pueda verse alterada por el hecho de

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

que una accesoria de la otra. Si hubiera sido intención del legislador introducir esta regla, lo habría hecho (como hizo en el artículo 79.Dos de la Ley 37/1992). Estamos ante una opción deliberada del legislador de no alterar la naturaleza de las distintas actividades" (pág. 64).

Menciona después ENTIDAD 1 distintos criterios utilizados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para decidir cuándo se está ante múltiples operaciones principales, ante una operación única compleja o ante una operación principal con sus accesorias:

a) El punto de vista del consumidor medio. Para determinar si el vendedor realiza varias operaciones principales distintas o una operación única, hay que buscar los elementos característicos de la operación controvertida desde el punto de vista del consumidor medio. En el presente caso, en opinión de ENTIDAD 1, "el consumidor medio demanda poder acceder en todo momento a la red eléctrica para poder disponer de energía, a un nivel de tensión adecuado, a su libre albedrío y en el momento en que lo considere oportuno" (pág. 65).

b) Actividades indisociables. Se estará ante una operación única si los elementos o actos realizados se encuentran tan estrechamente ligados o vinculados entre sí que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial, y son todos ellos necesarios para llevar a cabo tal prestación. A juicio de ENTIDAD 1, "el servicio de distribución de la energía eléctrica y la entrega de dicha energía en los supuestos en que haya consumo efectivo son claramente disociables, como lo demuestra el hecho de que en ausencia de consumo de energía la empresa distribuidora facturará igualmente al cliente, si bien exclusivamente por el servicio de distribución" (pág. 67).

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

c) Operaciones accesorias. Existirá una prestación única cuando se considere que un elemento constituye la prestación principal y uno o varios elementos constituyen una o varias operaciones accesorias, las cuales compartirán el tratamiento fiscal de la operación principal. En el caso de la energía eléctrica, "el consumidor demanda la posibilidad de disponer de energía eléctrica en el momento y cantidad que considere oportunos, dentro del límite de potencia que contrata con la empresa distribuidora, mediante la circulación continuada de aquella por las redes de transporte y distribución. Dicha posibilidad, y no sólo su ejercicio efectivo en un momento dado, constituye un fin en sí mismo para el consumidor. El consumidor está dispuesto a pagar por el servicio de distribución eléctrica, incluso cuando no realice ningún consumo efectivo de energía, como ocurre ... durante los largos períodos sin consumo de las segundas residencias (o residencias de veraneo), o el de la contratación de accesos alternativos de seguridad por determinadas industrias" (págs. 69 y sig.).

d) Desgloses del precio. Según el TJCE no es determinante en hecho de que se estipulen contractualmente precios distintos para cada uno de los componentes de una operación o, a la inversa, que se determine un precio único para varias operaciones; la relación, en su caso, entre el precio de cada una de las operaciones es un dato objetivo que constituye un indicio que debe tenerse en cuenta para calificar la operación u operaciones. En el presente caso, "el hecho de que en las facturas de los clientes a tarifa se distingan los términos de potencia y de energía constituye un indicio de la entidad propia tanto de la distribución de la energía como del consumo efectivo de la misma. Aunque el consumidor paga una cantidad total al distribuidor, en su factura se diferencian dos conceptos o elementos diferentes, la potencia y la energía consumida... En consecuencia, ... desde el punto de vista del IVA, las actividades de

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

distribución y venta de energía a clientes a tarifa integral no constituyen una operativa única ni ambas actividades están necesaria y estrechamente ligadas entre sí de modo que conformen objetivamente una sola prestación económica indisociable, ni mucho menos que la actividad distribuidora sea accesoria de la principal" (pág. 70).

5. Esta Junta Arbitral ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la conformidad con el Concierto Económico del nuevo método de cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones correspondientes a los distintos territorios en la resolución R 7/2013, de 24 de abril de 2013, cuyo fundamento de Derecho 6 transcribimos a continuación:

"La validez del método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a los distintos territorios propuesto por ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia ha de enjuiciarse a la luz del Concierto Económico. Su artículo 14.Dos, define el volumen de operaciones en los siguientes términos:

"Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

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".

De este precepto se deduce que el volumen de operaciones está constituido por la suma de las contraprestaciones de las operaciones

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

realizadas por el sujeto pasivo y, por tanto, su reparto entre los distintos territorios viene determinado por la localización de dichas operaciones de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16 del Concierto, que regula el "lugar de realización de las operaciones". La cuestión decisiva es, por tanto, determinar el contorno de cada operación, es decir, si se está en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, de dos o más operaciones. En el primer caso, el criterio de localización será necesariamente único, de acuerdo con la calificación que se atribuya a la operación, mientras que en el segundo las distintas operaciones pueden localizarse atendiendo a criterios diferentes, en función de la calificación que corresponda a cada una de ellas. La plantilla que sirve para delimitar el contorno o perímetro de una operación es necesariamente jurídica: lo que individualiza a una "operación" es la unidad del contrato o negocio jurídico que le sirve de cauce.

Pues bien, aplicando este criterio al suministro de energía eléctrica a los clientes de tarifa integral por las empresas de distribución resulta que dicho suministro constituye una sola operación, que a efectos de su localización debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales. En efecto, no se discute que dicho suministro se presta en virtud de un contrato entre el consumidor y la compañía distribuidora, cuya finalidad es proporcionar a aquél la energía eléctrica en el momento en que la necesita. No refuta esta afirmación el hecho de que existan periodos en los que no existe consumo de energía por parte del cliente, el cual, sin embargo, debe pagar a la empresa suministradora en función de la potencia instalada; de ello no puede deducirse que este pago tenga una causa distinta del suministro de energía, como la contraprestación independiente del servicio de distribución eléctrica. Tampoco arguye en contra de la conclusión anterior el hecho alegado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 de que la venta de energía no produzca ni

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

beneficio ni pérdida para la empresa de distribución, o que no genere valor añadido.

Este último argumento, como en general los aducidos por la Diputación y la entidad, parte de un presupuesto erróneo consistente en que la aplicación de los criterios de localización del volumen de operaciones debe hacerse atendiendo no a las operaciones sino a las actividades realizadas por la empresa de distribución, tal como estas son definidas a efectos de la regulación del sector eléctrico. En efecto, la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 hacen hincapié en la distinción entre esas actividades; en particular en la sustantividad de la actividad de distribución respecto a la venta de energía. Que desde la perspectiva de la ordenación de sector eléctrico se trata de actividades distintas es algo que salta a la vista y no necesita una larga demostración; uno de los principios esenciales de dicha ordenación es precisamente la separación de las actividades de producción, transporte, distribución y comercialización. Esa separación se impone respecto a la personalidad jurídica y al control de las entidades que realizan cada una de dichas actividades, pero no es aceptable trasladarla a un plano distinto como el de la identificación de las distintas operaciones.

La independencia de ambos planos, el de la regulación del sector eléctrico y el de la identificación de las operaciones a efectos de su lugar de realización hace irrelevantes a efectos de esto segundo las consideraciones que se pueden extraer en uno u otro sentido de las disposiciones que integran aquella regulación. Por tanto, no es un argumento de peso a favor de la unidad de la operación de suministro de energía eléctrica a clientes de tarifa integral por las empresas de distribución el hecho de que el artículo 9 de la LSE definiese a los distribuidores como "aquellas sociedades mercantiles que tienen la

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

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 y proceder a su venta a aquellos consumidores finales que adquieran la energía eléctrica a tarifa o a otros distribuidores que también adquieran la energía eléctrica a tarifa", incluyendo así la venta de energía en la distribución. Del mismo modo, tampoco lo es que la venta de energía haya sido extraída de la distribución en la redacción del citado precepto por la Ley 17/2007, de 4 de julio, concluyendo así el periodo transitorio. Lo relevante a efectos de la localización de las operaciones durante este periodo es que la distribución y la venta de energía fuesen jurídicamente una única operación realizada por la empresa de distribución.

La confusión del plano de la regulación del sector eléctrico y el de la delimitación de las operaciones a efectos de la aplicación del Concierto es lo que induce a la Diputación Foral de Bizkaia a negar importancia al hecho de que las distintas actividades se lleven a cabo por el mismo sujeto o por sujetos distintos. En el plano regulatorio este hecho es ciertamente irrelevante, pero no lo es cuando se trata de identificar jurídicamente una operación: distintas actividades -por ejemplo, distribución y venta- darán lugar necesariamente a operaciones distintas cuando se realizan por diferentes sujetos y, por tanto, a través de distintos contratos. Cuando, por el contrario, se llevan a cabo por el mismo sujeto, que constituyan una única operación u operaciones distintas dependerá, a su vez, de que se canalicen a través de un único contrato o de contratos distintos.

El carácter unitario de la relación entre la empresa distribuidora y el cliente es conforme con la naturaleza de suministro que generalmente se atribuye a este contrato. Importantes sectores de la doctrina civilista

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

atribuyen a los contratos de suministro de energía (electricidad, gas) por medio de una red de distribución características especiales, dado que juntamente con el suministro de la cosa se prestan servicios por parte del suministrador; por ello se trata de un contrato atípico, que participa de la naturaleza de varios: compraventa, arrendamiento de cosas, arrendamiento de servicios, etc. Esta misma opinión es la adoptada por la jurisprudencia; así, entre otras, la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2006 (recurso núm. 4728/1999) afirma lo siguiente:

"Según reiterada jurisprudencia, el suministro es «comprensivo de un conjunto de determinadas mercancías o géneros o servir en períodos de tiempos determinados o a determinar, con posterioridad, y por un precio de la forma preestablecida por las partes (sentencia de 8 julio 1988, así como, las de 7 febrero 2002 y 3 abril 2003). Por tratarse de un contrato atípico, ya desde la sentencia de 30 noviembre 1984 esta Sala ha entendido que se rige por el régimen jurídico «no puede identificarse con el de compraventa, aunque es afín a la misma. Se regula por lo previsto por las partes, en aras al principio de autonomía de la voluntad (artículo 1255 del Código Civil) y, en su defecto, por la normativa de la compraventa (artículos 1445 y ss. del Código Civil y, en su caso, si es mercantil, 325 y ss. del Código de Comercio) y en último lugar, por las normas generales de las obligaciones y contratos" (sentencia de 7 febrero 2002). En definitiva, la semejanza con la compraventa no implica que se identifique con ella y las normas que regulan el primer contrato sólo pueden aplicarse al suministro cuando se dé la razón de analogía que lo permita. Dada la naturaleza mercantil de este contrato, debe aplicarse lo dispuesto en el Código de comercio en cuanto lo permitan los pactos establecidos por las partes y la naturaleza del propio contrato".

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

La calificación del contrato de suministro como contrato atípico que encierra diversas prestaciones, como pueden ser en el caso considerado el transporte y la venta de la energía, plantea el problema de la unidad o pluralidad contractual. Según autorizada doctrina civilista, el hecho de que con la unión de las distintas prestaciones se persiga una finalidad unitaria y, por tanto, una unidad económica determina la existencia de una unidad jurídica y, por tanto, de un solo contrato. En el presente caso, la unidad del contrato de suministro de energía eléctrica a los clientes a tarifa integral se ha sostenido por la AEAT afirmando el carácter accesorio de la existencia de líneas eléctricas respecto a la entrega de la energía. Este carácter es rechazado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1, para quienes no existe tal accesoriadad o, de existir, tendría un sentido inverso, pues la distribución de electricidad sería la actividad principal.

A este respecto ENTIDAD 1 aduce, como más atrás ha quedado indicado, los criterios utilizados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) para decidir cuando existe, a efectos del IVA, una única operación compleja o varias operaciones distintas. Hay que afirmar, sin embargo, que dichos criterios no apoyan precisamente la existencia de operaciones independientes de distribución de electricidad y venta de energía. Sostiene, en efecto, el TJCE, que

"teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única".

(sentencia de 25 de febrero de 1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, pfo. 29; citado por la de 27 de octubre de 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen BV y OV Bank NV*, pfo. 20, y la de 29 de marzo de 2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, pfo. 22)

ENTIDAD 1 sostiene que el consumidor medio de energía eléctrica lo que persigue primariamente es estar conectado a la red con independencia del consumo efectivo, pero esta afirmación contradice la experiencia más común, según la cual lo que principalmente pretende el consumidor no es otra cosa que la utilización de la energía, para lo cual, como es obvio, ésta ha de estar disponible.

El criterio más relevante formulado por el TJCE para decidir si existe una o varias operaciones es el de la unidad funcional del contrato: existe una prestación única "cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial" (sentencias de 27 de octubre de 2005, cit., pfo, 22 y 29 de marzo de 2007, cit., pfo. 23). En la sentencia de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN*, en la que se planteaba la unidad de una operación consistente en la entrega e instalación, en parte en el lecho marino, de un cable de fibra óptica, el TJCE enuncia la siguiente doctrina (pfo. 28): "De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el caso de una operación compleja única, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador". En el caso mencionado el TJCE consideró que no existían dos operaciones distintas, entrega e instalación del cable, sino solo una entrega del mismo. En el asunto de la sentencia de 27 de octubre de 2005, *Lebov Verzekeringen*, el TJCE entendió, aplicando la doctrina anterior, que constituían una única operación la entrega de un programa informático y su adaptación a las necesidades del comprador, aunque se estipularan precios distintos para cada una de ellas, y que la segunda tenía carácter predominante debido a su importancia decisiva para las necesidades del cliente, por lo que calificó a la operación única como prestación de servicios.

Aplicando la doctrina del TJCE a la operación de suministro de energía eléctrica por las empresas distribuidoras a los clientes a tarifa integral parece indudable que es artificioso desglosar la entrega de energía de su transporte por la red de distribución y que es la entrega la que reviste carácter predominante desde el punto de vista del cliente. Por consiguiente, se trataba de una única operación, que debe calificarse como entrega de bienes muebles.

La accesoriadad de la instalación de las líneas respecto del suministro resulta confirmada por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2007, en el recurso de casación 11568/2004, interpuesto por ENTIDAD 1 contra una resolución del Director Territorial de Industria y Comercio de Valencia, que ordenó a la entidad como empresa distribuidora a ejecutar la estructura eléctrica necesaria al objeto de garantizar la calidad de suministro con arreglo a la LSE. Transcribimos a continuación los párrafos pertinentes del Fundamento de Derecho Segundo:

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

"El motivo de casación debe ser desestimado al no observarse que la sentencia recurrida haya infringido los preceptos que en el escrito de interposición se citan.

Debe señalarse que tales preceptos se refieren a la instalación de infraestructuras eléctricas en nuevas urbanizaciones, caso que no es el presente en el que expresamente se reconoce que las instalaciones ya estaban ejecutadas al menos 30 años antes, y que éstas no habían sido recibidas por el suministrador por deficiencias técnicas.

(...)

Por su parte, el art. 41 de la Ley del Sector Eléctrico impone a las empresas distribuidoras 'realizar el suministro de energía a los usuarios a tarifa'. Esta obligación comporta la extensión de redes hasta los puntos de conexión, e incluso verificar las acometidas eléctricas desde dicho punto, como se expresa en el artículo 2 del Real Decreto 2949/82.

Es cierto que según el artículo 23 de dicho Real Decreto, tales instalaciones quedarán de propiedad de las empresas eléctricas, pero ello no significa que no deban instalarlas para los casos en que sea necesario proceder a cumplir las obligaciones de suministros.

Sobre la cuestión ya se pronunció esta Sala en las sentencias citadas por el Tribunal de instancia, cuando estaba vigente el mencionado Real Decreto y el Reglamento de Verificaciones Eléctricas y Regularidad del Suministro, en el sentido de imponer a las entidades distribuidoras la obligación de efectuar las ampliaciones necesarias para atender las exigencias del mercado eléctrico en las zonas que estén servidas por

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

dichas entidades (art. 87 y siguientes RVERS). Con posterioridad a la Ley del Sector Eléctrico, esta Sala también se pronunció sobre esta cuestión en sus sentencias de 25 de noviembre de 2002, en las que se examinó la legalidad de ciertos preceptos del Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, regulador de las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica. En ellas se llegó a la conclusión de que por debajo de los umbrales de potencia fijados en el artículo 45.1 de dicho Real Decreto, las empresas distribuidoras estarán obligadas a la realización de las infraestructuras eléctricas necesarias cuando dicho suministro se ubique en suelo urbano que tenga la condición de solar.

Es esta obligación la que se impone en el acto impugnado y cuya legalidad declara la sentencia recurrida..."

En vista de los razonamientos precedentes procede declarar contrario al Concierto Económico el método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones propuestos por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 y, en consecuencia declarar aplicables los consignados por ENTIDAD 1 en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001".

Los anteriores razonamientos son plenamente aplicables en el presente conflicto, en el que se plantea idéntica cuestión, y en el que, por consiguiente, reiteramos la conclusión a la que llegamos en el precedente.

6. El rechazo del método de cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones adoptado por la Diputación Foral de Bizkaia en las actas de inspección que originan el presente conflicto implica aceptar la validez de los

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

porcentajes declarados por ENTIDAD 1 respecto de los ejercicios 2003 y 2006. Esto supone, a su vez, que la determinación de si el volumen de operaciones realizado en territorio común alcanza o no el 75 por 100 del total depende de que se considere que, a estos efectos, forma parte o no de dicho territorio el de la Comunidad Foral de Navarra.

A este respecto, la AEAT invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, dictada en el recurso contencioso-administrativo 365/2008, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra las resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico números 16/2007 y 17/2007, las dos de 4 de abril de 2008, en el que también fue parte a petición propia ENTIDAD 3. Dichas resoluciones establecieron que "el concepto de 'territorio de régimen común' del artículo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra debe considerarse integrado por todo el territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra".

La citada sentencia desestima el recurso en virtud de los razonamientos contenidos fundamentalmente en su Fundamento de Derecho Tercero, que se transcribe a continuación:

"El objeto de nuestra interpretación es el alcance de la expresión «territorio de régimen común» en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión de la Ley 25/03, de 15 de julio.

La primera nota que ha de resaltarse es que en dicho Convenio son dos las administraciones territoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado,

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra.

La segunda conclusión que de todo esto se deriva es la de la absoluta imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervinientes, pues si así fuera su ausencia en el Convenio crearía serias dudas sobre la validez del mismo, lo que claramente no desean ninguno de los litigantes.

La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado «territorio de régimen común» de la Administración del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de ENTIDAD 1 a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre «territorio de régimen común» y «territorio foral» es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea «territorio de régimen común en el ordenamiento español» sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra.

Entender las cosas de otra manera es imposible sin la concurrencia de esa otra administración territorial que se invoca, lo que implicaría, como hemos dicho, replantear todo el sistema que se examina".

La AEAT considera que "el fallo es claramente trasladable al concepto de territorio común a efectos del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco". Añade que esta interpretación fue consensuada

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

entre la Administración del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en la sesión de la Comisión Coordinadora del Concierto celebrada el 7 de abril de 1995, en la cual, en respuesta a una consulta se estableció que "con respecto a la aplicación del Concierto, el territorio de la Comunidad Foral será considerado territorio común, con todas las implicaciones que conlleva en el cálculo del volumen de operaciones y en el lugar de realización de las mismas".

La Diputación Foral de Bizkaia rechaza esta interpretación y se remite a lo expuesto por la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica en el informe que acompañaba al emitido por la Subdirección de Inspección en relación con el requerimiento de inhibición formulado por la AEAT. Este informe, de fecha 9 de febrero de 2010, figura como Anexo número 5 al escrito de planteamiento del presente conflicto. La posición del citado órgano de la Diputación Foral de Bizkaia era, en síntesis, que la citada sentencia del Tribunal Supremo no era aplicable al presente caso, puesto que la interpretación de los puntos de conexión en cuestión estaba residenciada en la Junta Arbitral, en el conflicto 8/2008. A este mismo informe se remite también ENTIDAD 1, que además argumenta que una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, incluido el propio Concierto Económico, lleva a la conclusión de que el territorio de la Comunidad Foral de Navarra "no puede ser considerado como territorio común a ningún efecto, ya que queda sometido a su propio régimen foral".

En nuestra anterior resolución R 7/2013, de 24 de abril de 2013, dictada en el conflicto 8/2008, acumulado al 13/2010, sostuvimos que "es indudable que la doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia [de 26 de mayo de 2009] es clara e inequívoca y aplicable al caso que nos ocupa, puesto que la cuestión aquí controvertida es idéntica a la decidida en dicha sentencia. Por consiguiente, la Junta Arbitral no puede sino acordar que a efectos del cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones a que se refieren los artículos

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
1/2010	R8/2013	27-05-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IS. IVA. Competencia normativa de inspección y exacción ejercicios 2004 y 2007

14.Uno y 19.Uno del Concierto Económico el territorio de Navarra forma parte del territorio común". No cabe en el presente conflicto sino reiterar la anterior resolución.

De la anterior conclusión se infiere que el volumen de operaciones realizado en el territorio común superó en los ejercicios 2003 y 2006 el 75 por 100 del total.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la Inspección del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, y del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, respecto de la entidad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) corresponde a la Administración del Estado.