

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

Resolución R 10/2013

Expediente 27/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de junio 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 Diputación Foral de Bizkaia frente a la Administración Tributaria del Estado sobre la competencia para la inspección de la sociedad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 27/2010.

### **I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia mediante un escrito de su Director General de Hacienda de fecha 31 de agosto de 2010, que tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral el 1 de septiembre de 2010. A este escrito se acompañan, entre otros documentos, el acuerdo de dicha autoridad de interponer el conflicto, fechado el 30 de agosto de 2010, la propuesta previa a dicho acuerdo del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, de igual fecha, y un informe del Jefe del Servicio de Coordinación de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, de fecha 19 de agosto de 2010. En este último documento se exponen los antecedentes del

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

conflicto y los argumentos que sustentan la posición de la Diputación Foral de Bizkaia.

2. Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su sesión de 29 de octubre de 2012, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) formuló alegaciones mediante un escrito de su Directora General de fecha 19 de diciembre de 2012, que lleva estampado un sello del Servicio de Correos con la fecha del siguiente día 20, en la que también fue registrada su entrada en esta Junta.

3. De los mencionados escritos de las partes y sus anexos resulta que al planteamiento del presente conflicto le precedieron las siguientes actuaciones:

- El 21 de junio de 2010 la AEAT notificó a ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) -en adelante, ENTIDAD 1- una ampliación de las actuaciones inspectoras en curso con objeto de comprobar, en relación con el IVA del ejercicio 2008, los porcentajes de volumen de operaciones realizados en los distintos territorios.

- El 5 de julio de 2010 la Diputación Foral de Bizkaia requirió de inhibición a la AEAT respecto de las mencionadas actuaciones.

- El 3 de agosto de 2010 la AEAT rechazó dicho requerimiento afirmando su competencia para la inspección del IVA de ENTIDAD 1 en el ejercicio considerado.

4. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1, por medio de sendos escritos de 26 de febrero de 2013 y 14 de marzo de 2013 respectivamente.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del presente conflicto es determinar a cuál de las dos Administraciones enfrentadas pertenece la competencia para la inspección del IVA del ejercicio 2008. Las normas del Concierto Económico que regulan dicha competencia son las siguientes, en la redacción aplicable al presente caso, establecida por la Ley 28/2007, de 25 de octubre:

### *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 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 7 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

(...)

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

(...)

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:

(...)

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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 acerca del IVA, ejercicio 2008, 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 7 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 el ejercicio 2007 el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 superó la cantidad de 7 millones de euros, por lo que la solución de la cuestión controvertida en el presente conflicto depende exclusivamente del porcentaje de dicho volumen de operaciones que se considere realizado en territorio común en dicho ejercicio.

2. En su declaración resumen anual del IVA correspondiente al ejercicio 2007 ENTIDAD 1 consignó los siguientes porcentajes de volumen de operaciones en cada uno de los territorios:

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

<b>TERRITORIO</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Estado	PORCENTAJE 1
Bizkaia	PORCENTAJE 2
Gipuzkoa	PORCENTAJE 3
Araba/Álava	PORCENTAJE 4
Navarra	PORCENTAJE 5

De acuerdo con los anteriores porcentajes, el volumen de operaciones realizado por ENTIDAD 1 en territorio común sólo alcanzaría el 75 por 100 del total si se entendiese que el territorio de la Comunidad Foral de Navarra forma parte a estos efectos del territorio común.

3. La Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia modificó los anteriores porcentajes de volumen de operaciones mediante el acta A01-LLNNNN, firmada de conformidad el 18 de diciembre de 2008. Los nuevos porcentajes resultaban de la aplicación de un nuevo método de cómputo, 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 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.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

a. Sistema eléctrico español. El período transitorio

La disposición fundamental reguladora del sector eléctrico en el período 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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 del grupo 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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

Los porcentajes de volumen de operaciones realizado en cada territorio declarados por ENTIDAD 1 en el IVA, ejercicio 2007, resultaban de la aplicación del artículo 28 del Concierto Económico, que en la parte aquí pertinente dispone lo siguiente:

*Artículo 28. Lugar de realización de las operaciones*

Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

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.

(...)

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

(...)

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 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 Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes:

(...)

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

(...)

3.º Los arrendamientos de medios de transporte.

La aplicación del anterior precepto que llevó a cabo ENTIDAD 1 en su declaración resumen anual del IVA correspondiente al ejercicio 2007 fue la siguiente:

- 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

domicilio fiscal de ENTIDAD 1, de acuerdo con la regla específica aplicable a los servicios de transporte (apartado C), 2º).

- 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), 1º, 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), 1º).

- 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

4. Sin embargo, como ya se ha indicado más atrás, la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia en el acta A01-LLNNNN corrigió los anteriores criterios de aplicación del artículo 28 del Concierto Económico. En dicha acta 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 19 de agosto de 2010, anexo al escrito de planteamiento del presente conflicto, aplica el método expuesto a las cifras de 2007 de la manera siguiente:

- (a) kWh por tarifa de acceso: IMPORTE 1
- (b) Facturación neta por tarifa de acceso: IMPORTE 2 Euros
- (c) Euros/kWh tarifa de acceso [(b)/(a)]: IMPORTE 3
- (d) kWh por tarifa integral: IMPORTE 4
- (e) Facturación neta por tarifa integral: IMPORTE 5
- (f) Euros/kWh tarifa integral [(e)/(d)]: IMPORTE 6
- (g) % Euros/kWh tarifa de acceso/tarifa integral [(c)/(f) x 100]:  
PORCENTAJE 6 %

Aplicando este tanto por ciento a la facturación neta por tarifa integral del ejercicio 2007 se divide dicha facturación entre las actividades de distribución y

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

entrega de energía. La localización de las nuevas cantidades así obtenidas de acuerdo con los criterios del artículo 28 del Concierto Económico determina los nuevos porcentajes de volumen de operaciones para los distintos territorios propugnados por la Diputación Foral de Bizkaia e ENTIDAD 1, que se indican en el siguiente cuadro:

<b>TERRITORIO</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Estado	PORCENTAJE 7
Bizkaia	PORCENTAJE 8
Gipuzkoa	PORCENTAJE 9
Araba/Álava	PORCENTAJE 10
Navarra	PORCENTAJE 11

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 el ejercicio 2007, 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.

5. Los argumentos en los que las partes del presente conflicto fundan sus respectivas posiciones acerca de la conformidad del nuevo método con el 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.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

a) La AEAT en su escrito de alegaciones de 19 de diciembre de 2012 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. En su escrito de alegaciones de 26 de febrero de 2013 (Fundamento de Derecho Tercero) 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 accesorio 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 accesorio a la distribución.

c) En su escrito de alegaciones de 14 de marzo de 2013 ENTIDAD 1 insiste reiteradamente al hilo de su pormenorizada descripción del sistema eléctrico en 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

ENTIDAD 1 presta un servicio de garantía de potencia contratada en todo caso, se produzca o no consumo real" (pág. 46). "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. 47 y sig.). El argumento se repite en diversos puntos del escrito; así, en términos similares, en la pág. 76. 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. 72).

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 27.Tres ... se remite a los criterios de localización del artículo 28, 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 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 30/1992). Así, pues, nos hallamos ante una opción deliberada del legislador de no alterar la naturaleza de las distintas actividades" (págs. 77 y sig.).

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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. 78).

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, entre otros extremos, que en ausencia de consumo de energía la empresa distribuidora facturará igualmente al cliente, si bien exclusivamente por el servicio de distribución" (pág. 80).

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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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. Esta 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 haga ningún consumo efectivo de energía, como ocurre ... durante los largos periodos sin consumo de las segundas residencias (o residencias de veraneo), o el de la contratación de accesos alternativos de seguridad por determinadas industrias" (págs. 82 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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

una sola prestación económica indisociable, ni mucho menos que la actividad distribuidora sea accesoria de la principal" (págs. 83 y sig.).

6. 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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 e ENTIDAD 1 de que la venta de energía no produzca ni beneficio ni pérdida para la empresa de distribución, o que no genere valor añadido.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 «comprendido 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".

La calificación del contrato de suministro como contrato atípico que encierra diversas prestaciones, como pueden ser en el caso considerado

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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

Expediente	Resolución		Administraciones afectadas		Concepto
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

(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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 accesoriedad 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:

"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.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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.

7. Para determinar los porcentajes de volumen de operaciones correspondientes a los distintos territorios declarados por ENTIDAD 1 respecto al ejercicio 2007 y aceptados por la AEAT dicha entidad aplicó a la entrega de energía eléctrica el punto de conexión previsto en el artículo 28.Uno, A). 1, a) del Concierto Económico, según el cual la entrega de bienes muebles corporales transformados por quien realiza la entrega se entenderá efectuada

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

en el territorio en el que se realice el último proceso de transformación de los bienes entregados.

A este respecto la Diputación Foral de Bizkaia, en su escrito de alegaciones de 26 de febrero de 2013 (Antecedente de hecho 21º) afirma que el actuario de la Hacienda Foral de Bizkaia siempre ha estimado que este era el criterio aplicable, entendiendo que la última transformación se había efectuado en el lugar en el que está localizado el punto de suministro (a pie de fábrica, vivienda, etc.). Y añade que "dicho criterio ha sido admitido históricamente por parte de la AEAT, sin que el mismo haya sido cuestionado". Por otra parte, en el Fundamento de Derecho Noveno del mismo escrito señala la Diputación Foral de Bizkaia que el mismo criterio fue aplicado por la propia AEAT en la comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002 y dice que la AEAT debería aplicar el criterio que sistemáticamente ha mantenido de manera histórica a lo largo del tiempo.

Razona seguidamente la Diputación Foral de Bizkaia que durante la distribución de energía puede haber más de una transformación de forma que es a pie de fábrica, vivienda o instalación donde se encuentra el último transformador eléctrico, que precisamente lo que hace es transformar la energía a la tensión que precisan los consumidores. En opinión de la Diputación Foral, "la AEAT se manifiesta de manera contradictoria en los distintos expedientes presentados ante la Junta Arbitral: en unos mantiene que existe transformación pero no una última transformación a pie de fábrica, vivienda o instalación (IVA 2009), en otros admite el criterio mantenido por el obligado tributario (ejercicios 2001 y 2002), y en el presente conflicto cambia nuevamente de opinión estableciendo que se trata de entregas de bienes muebles no transformados".

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

A juicio de la Diputación Foral de Bizkaia, el punto de conexión aplicable a la energía eléctrica es el establecido por el Concierto Económico para la entrega de bienes objeto de transformación, "lo cual obliga a concluir que el lugar en el que se realizan las entregas de energía eléctrica es aquel en el que se produce el último proceso de transformación, esto es, según se ha mencionado con anterioridad, a pie de fábrica, vivienda o instalación, donde se encuentra el último transformador eléctrico".

La AEAT, por su parte, en su escrito de alegaciones de 19 de diciembre de 2012, apartado 5º, sostiene que "el suministro de energía eléctrica a los clientes de tarifa integral constituye una única operación de entrega de bienes muebles que se localizará de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, A. 1º del Concierto Económico". Y transcribe a continuación el citado apartado, omitiendo, sin embargo, su letra a), que contiene la regla especial relativa a la entrega de bienes transformados por quien la realiza, de lo que se deduce que la AEAT no la considera aplicable. Aunque el artículo del Concierto Económico pertinente en el presente caso es el 28 no el 16, ambos preceptos son idénticos. Es decir que según la AEAT el punto de conexión aplicable a las entregas de energía eléctrica es el de la entrega de bienes muebles objeto de transporte.

En opinión de la AEAT, para la adecuada interpretación del precepto transcrito "hay que tener en cuenta que el Concierto Económico establece un modelo de IVA en origen que supone que las operaciones se graven donde se genera el valor añadido". Señala seguidamente la AEAT el criterio establecido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de abril de 2011, dictada en el recurso 540/2009, según el cual el lugar donde se entiende realizada la entrega de bienes muebles, tanto si se transportan con carácter previo a la entrega como si no son objeto de transporte, es aquel en el que existan suficientes medios materiales y humanos para generar valor añadido.

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

Afirma la AEAT que el criterio anterior ha sido mantenido por la Diputación Foral de Bizkaia para impugnar ante el Tribunal Supremo una resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra en un supuesto de entregas de gas, en contradicción con el sostenido por ella en el presente caso.

En su pedimento la AEAT, además de solicitar de esta Junta Arbitral que resuelva a su favor el presente conflicto, le pide también que declare "que el suministro de energía eléctrica a los clientes sujetos a tarifa integral constituye una única operación de entrega de bienes muebles cuyo punto de conexión debe fijarse teniendo en consideración el lugar en el que se ha realizado la actividad económica entendida [sic] como aquel lugar en donde existe ordenación de medios materiales y humanos y donde se genera el valor añadido que posteriormente se grava".

La anterior petición introduce en el presente procedimiento una nueva cuestión relativa a la interpretación en abstracto de un precepto del Concierto Económico. En efecto, en primer lugar, la AEAT no explica las razones en las que se funda la aplicación del punto de conexión general de las entregas de bienes muebles objeto de transporte en lugar de la regla especial de los bienes objeto de transformación, que había aceptado con anterioridad. En segundo lugar, no indica qué consecuencias tendría respecto a la competencia inspectora aquí controvertida la adopción de este nuevo punto de conexión, que tampoco ha sido debatida bajo esta perspectiva concreta en el presente conflicto.

Pues bien, como hemos dicho en nuestra resolución R 1/2013, de 25 de enero de 2013, adoptada en el expediente 12/2010, "de las normas que regulan las funciones de la Junta Arbitral se deduce que no entra dentro de sus

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

atribuciones resolver cuestiones abstractas de interpretación del Concierto Económico sin relación con conflictos concretos. Así se infiere del artículo 66 del Concierto Económico, que habla de 'resolver conflictos' o 'conocer de conflictos' y se refiere en general al 'conflicto de competencias'. A la misma conclusión se llega a la vista de los artículos 3 y 10 a 12 RJACE todos los cuales se refieren a conflictos de competencias. Este es el supuesto contemplado por el artículo 13 RJACE cuando exige la formulación de un requerimiento de inhibición como requisito para el planteamiento del conflicto".

Por consiguiente, no procede que la Junta Arbitral se pronuncie acerca de esta cuestión.

8. El rechazo del método de cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones adoptado por la Diputación Foral de Bizkaia en el acta de inspección A01-LLNNNN implica aceptar la validez de los porcentajes declarados por ENTIDAD 1 en el resumen anual del IVA, ejercicio 2007. En vista de estos porcentajes, la determinación de si el volumen de operaciones realizado en territorio común en dicho ejercicio 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".

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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; 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 2 a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre «territorio de régimen común» y

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

«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".

La Diputación Foral de Bizkaia no alude a esta cuestión en su escrito de planteamiento del presente conflicto. En el de alegaciones de 26 de febrero de 2013 reproduce las hechas ante esta Junta Arbitral en el conflicto relativo a los ejercicios 2001 y 2002, en las que sostiene que la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 no es 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. Por su parte, ENTIDAD 1 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

<i>Expediente</i>	<i>Resolución</i>		<i>Administraciones afectadas</i>		<i>Concepto</i>
27/2010	R10/2013	28-06-2013	Diputación Foral de Bizkaia	Administración del Estado	IVA. Competencia de inspección

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 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 a efectos del IVA realizado en el territorio común superó en el ejercicio 2007 el 75 por 100 del total.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

Declarar que la competencia para la inspección de la sociedad ENTIDAD 1 (NIF: (LETRA)NNNNNNNN) respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, corresponde a la Administración del Estado.