

**Conflicto:** 52/2012  
**Promotor:** Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra  
**Administraciones en conflicto:** Hacienda Foral de Bizkaia.  
**Tipo de conflicto:** positivo.  
**Objeto:** Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido por servicios facturados por la mercantil Iberdrola de Distribución Eléctrica S.A., años 2008 a 2012.

En sesión celebrada el 7 de febrero de 2014, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por don Antonio Cayón Galiardo (Presidente), don José-Antonio Asiáin Ayala y don Eugenio Simón Acosta (Vocales) y don Christian Hidalgo Nieto (Secretario), en el conflicto de competencias nº 52, planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Hacienda Foral de Bizkaia, en relación con la tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad de distribución de energía eléctrica desarrollada por la compañía IDESA, adoptó la siguiente resolución de la que fue ponente don Eugenio Simón Acosta:

## **RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL**

### **I. ANTECEDENTES**

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

la mercantil Iberdrola de Distribución Eléctrica S.A. (en adelante, IDESA) como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro, en los años 2008 a 2012.

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

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

Para apoyar su criterio, la Comunidad Foral de Navarra afirma que el 15 diciembre 2011, la Junta Arbitral dictaminó que se entienden realizadas en Navarra las entregas de gas natural cuando las acometidas desde las que se pone el gas a disposición de los clientes estén sitas en territorio navarro. La consejera que insta el conflicto entiende que el caso es similar al de las entregas de energía eléctrica realizadas por IDESA y, en virtud de todo ello, solicita a la Junta Arbitral que, previa

admisión del conflicto, declare (a) que se localizan en Navarra los citados servicios facturados como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro; (b) que IDESA debe tributar a Navarra por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido en proporción al volumen de operaciones realizado en territorio navarro; y (c) que por la HFB se remesen a la Comunidad Foral las cuotas de dichos impuestos que le correspondan por los periodos ya vencidos de los años 2008 (solamente de marzo a diciembre), 2009, 2010, 2011 y 2012.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

conflicto debería residenciarse, en su opinión, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

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

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

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

**8º** El día 17 de julio de 2013, estando el expediente en trámite de instrucción, tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito de IDESA en el que solicita que se le tenga por "personado y parte el presente procedimiento" y se adhiere a la opinión de la HFB acerca de la incompetencia de la Junta Arbitral,

reservándose el derecho a formular alegaciones sobre el fondo del asunto en el momento oportuno.

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

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

También cita al Tribunal Supremo para defender la inmodificabilidad unilateral del Concierto, sobre lo que *"existen interesantes pronunciamientos jurisdiccionales*

como los del Tribunal Supremo en sentencias de 28 de octubre de 1995 y 7 de abril de 1997 dictadas con ocasión de la modificación del Reglamento Notarial para alterar el punto conexión de la exacción de la cuota anual de documentos notariales del ITPAJD".

Por tanto -sigue diciendo la DFB-

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

(...)

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

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

Oponiéndose al criterio manifestado por esta Junta Arbitral, la DFB *"entiende que no tiene soporte en nuestro actual ordenamiento establecer una diferenciación entre la situación de la Comunidad Foral de Navarra y la de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el ámbito tributario, pues el poder tributario de ambas administraciones nace de la disposición adicional primera de la Constitución"*. Para apoyar esta idea, se reproduce, también extensamente, la STC 76/1988, de 26 abril, en la que quedó consolidada la idea -que esta Junta Arbitral comparte plenamente, como no podría ser menos- de que los derechos históricos no son un título autónomo de atribución de competencias. Es decir, en el fondo de los argumentos de la DFB late la idea de que la disposición adicional primera de la Constitución alteró la naturaleza del régimen navarro y lo equiparó, en plano de completa igualdad, al de los territorios históricos del País Vasco.

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

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

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

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

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

## II. NORMAS APLICABLES

13º Para la resolución del conflicto se ha tenido en cuenta la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de

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

### **III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

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

**14º** Tanto la DFB como IDESA consideran que esta Junta Arbitral no es competente para conocer y resolver este conflicto.

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

**15º** Por otra parte, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado en sentencia firme sobre los conflictos competenciales entre las juntas arbitrales del Convenio y del Concierto, pero no ha llegado a dilucidar cuál de las dos es competente para

resolver los conflictos horizontales entre la Hacienda Tributaria de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco.

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

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

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

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

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

1. A su juicio, ni en el Convenio ni en el Concierto se contempla la posibilidad de que las juntas arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de

Navarra, dado el carácter bilateral que tienen tanto el País Vasco como Navarra en sus relaciones con el Estado en materia tributaria.

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

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

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

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

La vía administrativa especial ante la Junta Arbitral es procedente en la medida en que ambas Administraciones, titulares de sus respectivas competencias hayan consentido el sometimiento de dichas controversias a la citada vía. *"La esencia del arbitraje se basa en que dos partes se someten voluntaria y previamente, excepto en el*

*supuesto de los arbitrajes obligatorios en el ámbito de las relaciones laborales... a la decisión de unos árbitros sobre materias sobre las que tengan poder de disposición".*

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

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

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

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

Como ya se dijo en la STC 123/1984, de 18 diciembre, *"la idea de derechos históricos de las comunidades y territorios forales, a que alude la disposición*

*adicional primera de la Constitución, no puede considerarse como un título autónomo, del que puedan deducirse específicas competencias, pues la propia disposición adicional manifiesta con toda claridad que la actualización general de dicho régimen foral se ha de llevar a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía".*

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

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

Ahora bien, el hecho de que los precedentes históricos no constituyan un título competencial no impide acudir a ellos para interpretar el ordenamiento vigente. La interpretación histórica, en función de los antecedentes legislativos y jurisprudenciales, forma parte, sin ningún género de dudas, de la metodología de aplicación del Derecho, y está expresamente contemplada por el artículo 3.1 del Código Civil.

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

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

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

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

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

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

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

**20º** Yerra, en nuestra opinión, IDESA al negar relevancia a la interpretación histórica de las normas constitucionales y estatutarias que reconocen y amparan los derechos históricos de los territorios forales. Tal como hemos dicho más atrás, la historia no es fuente del derecho, pero si las normas vigentes reconocen una

institución en función de sus caracteres históricos, es desacertado ignorar esas características cuando se trata de interpretar una norma constitucional que no concreta cuál es exactamente el contenido y alcance de dicha institución.

La doctrina de la garantía institucional, sobre la que construye el Tribunal Constitucional su noción del alcance de los derechos históricos, se basa precisamente en el conocimiento de aquello que ha sido la institución a lo largo de la historia y, muy particularmente, lo que era en el momento en que se aprobó la Constitución. Esto está muy claro en la STC 76/1988 cuando dice que "la garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la *imagen identificable de ese régimen foral tradicional*. Es este núcleo identificable lo que se asegura...".

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

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

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

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

Se dispuso además en el artículo 9, que *"cualquier otra nueva contribución, renta o impuesto que las leyes de presupuestos sucesivas establezcan, serán obligatorias a las Provincias Vascongadas"*. La especialidad del régimen foral de

estas provincias respecto de las de régimen común consistía en que a sus Diputaciones se les encomendó la gestión de dichos impuestos estatales.

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

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

En el primer convenio (Ley Paccionada el 16 de agosto de 1841) se extendieron a Navarra las llamadas rentas generales o derechos de aduana (artículo 16) y las rentas estancadas o monopolios (artículos 17 a 23), *pero no los impuestos interiores o rentas provinciales* por los que la Diputación se comprometió a pagar como "única contribución directa, la cantidad de 1.800.000 reales anuales" (artículo 25).

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

- La Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería y la Contribución Industrial y del Comercio, de 1845, no se exigieron en Navarra.
- Los Impuestos sobre Rentas, Sueldos y Salarios, creado por Ley de 29 de junio de 1867, tampoco se aplicó en Navarra, que empezó a gravar las

rentas de trabajo a partir del Acuerdo de la Diputación, de 17 de diciembre de 1923.

- El Impuesto de Cédulas Personales, establecido por Real Decreto de 15 de febrero de 1854, no estuvo vigente en Navarra hasta su incorporación en el convenio de 1927.
- Tampoco se aplicó el Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, creado por Ley de 26 de diciembre de 1872, hasta que la Diputación aprobó su Reglamento de 20 de abril de 1928.
- El Recargo Extraordinario y de Guerra y el Impuesto sobre el Alumbrado, creado para atender las necesidades de la guerra de Cuba, no se aplicó en Navarra, que contribuyó con un donativo especial aceptado por Real Orden de 1 de agosto de 1898.
- El Impuesto sobre Alcoholes, regulado por Ley de 30 de junio de 1892, se implantó en Navarra en virtud de acuerdo de la Diputación de 18 de noviembre de 1889.
- El Impuesto sobre el Azúcar y la Cerveza, creado por Ley de 19 de diciembre de 1899, se aplicó en Navarra tras el pacto formalizado en el Real Decreto de 16 de octubre de 1900.
- La Contribución de Utilidades de 1900 no se aplicó Navarra hasta el Convenio de 1927.
- Tampoco llegó a aplicarse en Navarra la Contribución General sobre la Renta, creada por Ley de 20 de diciembre de 1932.

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

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

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

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

Ello no quiere decir que Navarra sea absolutamente libre para determinar el contenido de su sistema tributario. La realidad es que debe acomodarse a la estructura fiscal de régimen común, pues así lo establece –siguiendo la tradición histórica- la disposición adicional tercera del vigente Convenio:

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

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

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

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

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

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

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

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

conflictos horizontales se aplican los criterios y puntos de conexión del Convenio o los del Concierto.

En el presente caso coinciden Convenio y Concierto en cuanto al punto de conexión establecido por ambos, pero ello no ha sido siempre así ni tiene que ser necesariamente y siempre así, a menos que se niegue la capacidad negociadora de Navarra y País Vasco con el Estado y el carácter bilateral del Convenio y del Concierto que con tanto énfasis defienden la DFB e IDESA.

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

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

La Constitución respeta el sistema de fuentes de creación de Derecho del ordenamiento precedente (véase, entre otras muchas, STC 11/1981, de 8 de abril, F. 5), por lo que ningún obstáculo formal puede oponerse a que el Convenio de 1969 haya sido aprobado por Decreto-ley. Tampoco puede negarse al Estado la capacidad de adoptar decisiones vinculantes para las provincias vascas antes del reconocimiento constitucional de sus competencias en materia tributaria. Por lo tanto, mientras no se establezca por los cauces actuales de creación del Derecho una regulación que establezca los puntos de conexión y el modo de resolver los

conflictos en las relaciones horizontales entre la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, el Convenio debe prevalecer sobre el Concierto porque el Convenio sólo puede modificarse por el mismo procedimiento establecido para su aprobación: así lo establecía el apartado 3 de la disposición única del título preliminar del Convenio de 1969: *“Las modificaciones totales o parciales del régimen establecido en el presente texto deberán hacerse, llegado el momento, por el procedimiento guardado para su adopción”*; y así lo sigue estableciendo el artículo 6 del Convenio en su versión vigente en estos momentos:

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

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

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

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

27º El presente conflicto tiene por objeto la determinación de la Administración competente para exigir el Impuesto sobre el Valor Añadido y el

Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los servicios facturados por IDESA como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro.

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

**30º** La Hacienda Tributaria de Navarra entiende que la actividad de IDESA no es un servicio de transporte sino un servicio directamente relacionado con un bien inmueble, por cuanto supone el derecho de acceso a un conjunto complejo de redes, subestaciones, transformadores y acometidas. A su juicio, se trata de servicios similares a los de arrendamiento cesión de uso por cualquier título de dichos bienes así como a los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias, a los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles, y a los de utilización de vías de peaje, todos ellos calificados como prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

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

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

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

Sus referencias a la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del Contrato de Transporte Terrestre de Mercancías, y a la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, son de escaso valor a nuestros efectos

porque la primera solamente regula contrato de transporte terrestre de mercancías realizado por medios mecánicos con capacidad de tracción propia, y la segunda tiene por objeto los transportes por carretera y por ferrocarril, las actividades auxiliares y complementarias del transporte y los transportes que se lleven a cabo en trolebús, así como los realizados en teleféricos u otros medios en los que la tracción se haga por cable, y en los que no exista camino de rodadura fijo. Es decir, estas leyes no cubren todo el espectro de la actividad del transporte, sino que se limitan a determinados tipos concretos de transporte, por lo que no puede negarse dicha cualidad a otras actividades no comprendidas en ellas como, por ejemplo, el transporte marítimo o el transporte aéreo.

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

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

En efecto, los servicios de transporte se regulan en la letra C) de los artículos 21 y 33.6 respectivamente. En ambos casos se comienza diciendo “no obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores...”. Estas letras A) y B) contienen,

respectivamente, las reglas generales de localización de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, entre los que se halla el servicio de transporte.

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

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

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

*mencionados en el apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1.”*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**36º** De esta enumeración de sujetos que acabamos de extraer de la LSE se puede deducir que, tanto en sentido técnico como en sentido jurídico, existe una

actividad de transporte de energía eléctrica que constituye el objeto del título VI de la citada LSE.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) *El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.*
- b) *Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.*
- c) *Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.*
- d) *Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.*
- e) *Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.*

- f) *Los de alquiler de cajas de seguridad.*
- g) *La utilización de vías de peaje.*
- h) *Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario."*

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

En fin, el concepto de servicios relacionados con inmuebles no debe ser interpretado en el amplio sentido que se deriva de su redacción literal porque, si fuese suficiente cualquier relación entre el servicio y un inmueble, su extensión podría llegar a ser desorbitada. Este concepto proviene de la Directiva 77/388 (Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros

relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios) y ha sido interpretado por el TJCE, que exige una relación suficientemente directa entre el servicio y el inmueble:

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

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

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

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

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

## **ACUERDO**

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

2º. Declarar que los servicios facturados por IDESA como tarifa de acceso eléctrico son servicios de transporte a efectos de lo dispuesto en los artículos 21 y

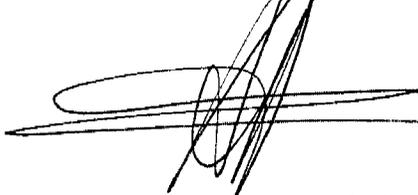
33.6 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y no deben entenderse localizados en Navarra en tanto en cuanto la empresa prestadora del servicio no tiene su domicilio fiscal en territorio navarro.

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

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

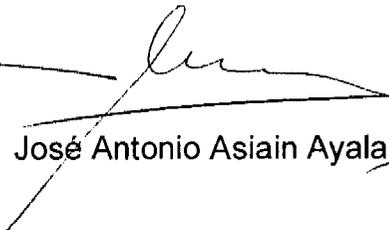
Pamplona, a 7 de febrero de 2014.

EL PRESIDENTE

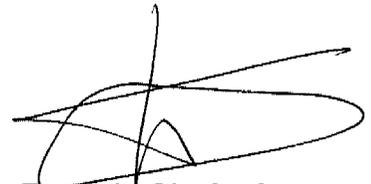


Antonio Cayón Galiardo

LOS VOCALES



José Antonio Asiain Ayala



Eugenio Simón Acosta