Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

Secretaría de la Junta Arbitral
Avenida Carlos III, nº 4, nivel 6, 31002 PAMPLONA.
Tlfno.: 848 429758

Registro de Entrada
Número:
201500002192
Fecha:
15/01/2015 10:57:45

Conflicto: 57/2012
Promotor: Comunidad Foral de Navarra
Administraciones en conflicto: Diputación Foral de Bizkaia y Comunidad Foral de Navarra
Objeto: Tributación de NATURGAS COMERCIALIZADORA SA y NATURGAS ENERGÍA GRUPO SA por el IS y el IVA en relación con las entregas de gas y energía eléctrica en territorio navarro correspondientes a los periodos tributarios 2011 y 2012.

NATURGAS COMERCIALIZADORA SA
C/ General Concha nº 20
48010 BILBAO - BIZKAIA

El día 30 de junio de 2014, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra dictó la resolución que se adjunta a la presente.

Lo que se comunica a los efectos del artículo 19 del Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

En Pamplona, a 12 de enero de 2015.

EL SECRETARIO
DE LA JUNTA ARBITRAL

Junta Arbitral del Convenio
Económico Estado – Navarra
Secretaría
Carlos III, 4 – 6.º nivel
31002 PAMPLONA

Christian Hidalgo Nieto

Junta Arbitral del Convenio
Económico Estado - Navarra
Secretaría
Carlos III, 4 - 6.º nivel
31002 PAMPLONA

Conflicto: 57/2012
Promotor: Consejería de Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra
Administraciones en conflicto: Hacienda Foral de Bizkaia
Objeto: Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, años 2011 y 2012, de NATURGAS COMERCIALIZADORA S.A. y NATURGAS ENERGÍA GRUPO S.A..

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

En sesión celebrada el 30 de junio 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 número 57, planteado por la Consejera de Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra contra la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con la tributación de las mercantiles NATURGAS COMERCIALIZADORA S.A. (NIF A95000295) y NATURGAS ENERGÍA GRUPO S.A. (NIF A95272928) por el Impuesto sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas de gas y de energía eléctrica puestas a disposición de sus clientes en territorio Navarro en los años 2011 y 2012, adoptó la presente resolución de la que fue ponente don Eugenio Simón Acosta:

I. ANTECEDENTES

I.1. Interposición de conflicto admisión a trámite

1º El día 5 diciembre 2012 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito de la Consejera de Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra planteando, en nombre de la Comunidad Foral de Navarra (en adelante,

CFN) conflicto positivo de competencia frente a la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante, DFB) en relación con el Impuesto sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido de los años 2011 y 2012 de las entidades NATURGAS COMERCIALIZADORA S.A. (en adelante, NCSA) y NATURGAS ENERGÍA GRUPO S.A. (en adelante, NEGSA).

2º Expone la CFN que ha tenido conocimiento de determinadas actas de inspección instruidas por la DFB el día 23 de diciembre de 2011 a NCSA y a su entidad dominante del grupo IVA, NEGSA, en las que se determinan ciertos criterios de localización de las entregas de gas y las entregas de energía eléctrica que comportan una invasión de las competencias de la CFN. Concretamente, se dice en las actas que la puesta a disposición del gas que comercializa NCSA se entiende realizada, en todo caso, desde Bizkaia; y que la comercialización de electricidad se realiza previa transformación de su tensión y las operaciones se han de considerar localizadas en el lugar en que se encuentren los puntos de suministro a sus clientes.

3º La Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) requirió a la DFB, mediante oficio de 7 de noviembre de 2012, al objeto de que reconociese su incompetencia para gestionar y recaudar los impuestos correspondientes a las entregas de gas y energía eléctrica puestas a disposición de los clientes en territorio navarro de conformidad con lo resuelto por esta Junta Arbitral en el conflicto de competencias 21/2009; y, en consecuencia, abonase a la HTN las cuotas correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2011 y 2012, así como las del Impuesto sobre Sociedades de 2011, indebidamente ingresadas en la DFB.

Este requerimiento ha sido rechazado por la DFB que, en escrito de 20 de noviembre de 2012, ha manifestado que esta Junta Arbitral carece de competencia

para resolver los conflictos que se susciten entre la DFB y la CFN y, sin exponer sus argumentos sobre el fondo del asunto, se limita a decir que no comparte ni la argumentación, ni el fundamento, ni las conclusiones aducidas por La CFN.

4º La CFN se acoge al criterio sustentado por la antes citada resolución de esta Junta Arbitral, recaída en el asunto 21/2009, y niega, por otra parte, que constituya operación de transformación, a efectos fiscales, el cambio de tensión de la energía eléctrica.

5º Concluye la CFN solicitando la admisión del conflicto a trámite, y que se declare que se localizan en Navarra, en aplicación de los artículos 21.A 4º y 33.6.A) 4º del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, las entregas de gas y energía eléctrica puestas a disposición de sus clientes en territorio navarro por NCSA habida cuenta de la ubicación de la acometida del gas o el punto en que la energía eléctrica es consumida. En consecuencia, solicita asimismo que se declare la obligación de NCSA (y, en su caso, de NEGSA) de tributar en Navarra en la proporción que se determine y el derecho de la CFN al abono de las cuotas que correspondan por IVA de 2011 y 2012 e Impuesto sobre Sociedades de 2011, indebidamente ingresadas la DFB.

6º El conflicto fue admitido a trámite mediante resolución del Presidente de la Junta Arbitral de 27 de febrero de 2013, en la que también se ordenó notificar y emplazar a la DFB para formular alegaciones y presentar pruebas.

I.2. Alegaciones de la DFB

7º La DFB formuló escrito de alegaciones que tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral el día 19 de marzo de 2013 y en el que se sostiene que la Junta Arbitral del Convenio Económico carece de competencia para tramitar y

resolver un conflicto entre la HTN y la DFB y se afirma que la resolución por la que se ha admitido a trámite el conflicto es nula de pleno derecho, anunciando la interposición de recurso contencioso administrativo contra ella, recurso que fue admitido por el Tribunal Supremo mediante auto de 12 de septiembre de 2013.

Tampoco acepta la doctrina de la Junta Arbitral en que se apoya la reclamación de la CFN, pendiente de sentencia del Tribunal Supremo. Solicita la inadmisión conflicto y, subsidiariamente, su desestimación íntegra.

I.3. Comparecencia de NCSA y NEGSA

8º Mediante sendos escritos depositados en las oficinas de Correos el día 18 de julio de 2013 comparecieron en el procedimiento las entidades NCSA y NEGSA, solicitando que se las tuviese por personadas, como interesadas, en el conflicto.

I.4. Trámite de audiencia y alegaciones finales de la DFB

9º Mediante Resolución de 15 de enero de 2014, el Presidente de la Junta Arbitral, estimando que el conflicto tiene carácter exclusivamente jurídico y que el expediente se encontraba completo, acordó designar ponente a don Eugenio Simón Acosta y poner de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados en el procedimiento, emplazándolos para formular alegaciones en el plazo de 15 días hábiles.

10º El día 7 febrero 2014 se registró la entrada en la Junta Arbitral de un escrito de alegaciones de la DFB en el que se suscitaba así mismo incidente de recusación del vocal ponente, recusación que fue desestimada mediante Resolución del Presidente de la Junta Arbitral de 5 de mayo de 2014.

11º Entiende la DFB que esta Junta Arbitral carece de competencia para conocer y resolver el conflicto, apoyándose en argumentos similares a los que ya adujo durante la tramitación del conflicto número 52, concluido mediante Resolución de esta Junta Arbitral de 7 de febrero 2014. Sus razones se resumen, fundamentalmente, en que ni el Convenio ni el Concierto, por su naturaleza paccionada, regulan relaciones horizontales entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

12º En cuanto al fondo del asunto, entiende la DFB que el gas es objeto de transporte antes de su puesta a disposición de los compradores, asunto que, a su juicio, no fue abordado por la Resolución de esta Junta Arbitral de 11 de diciembre de 2011 (conflicto número 21/2009) por no existir discrepancia entre las partes al respecto. Por otro lado estima, apoyándose en la STS de 13 de abril de 2011 (caso Rover) que el lugar desde el que se realiza la entrega del gas es el del domicilio de la empresa comercializadora.

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 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, así como las demás normas de general aplicación.

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Cuestiones previas

14º Antes de analizar el fondo del asunto es necesario pronunciarse, por un lado, sobre la cuestión previa de la competencia de esta Junta, y tener por reproducidas, por otra parte, la decisión y argumentos en virtud de los cuales ya ha sido rechazada la solicitud de la DFB de recusación de un miembro de la Junta Arbitral.

III.2. Competencia de la Junta Arbitral

15º Como hemos indicado más atrás, las razones en que la DFB funda su pretensión de inadmisión del conflicto por falta de competencia de la Junta Arbitral se resumen, fundamentalmente, en que ni el Convenio ni el Concierto regulan relaciones horizontales entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. La premisa en que se funda esta idea es el carácter paccionado del Convenio y del Concierto, afirmación que, siendo cierta en el momento actual debe ser matizada, y en la negación de cualquier interferencia en el régimen tributario (incluso en los aspectos procedimentales) de las Diputaciones del País Vasco sin la concurrencia del previo consentimiento de esa Comunidad Autónoma.

16º Antes de entrar en esas cuestiones es preciso aclarar que se equivoca la DFB cuando, en su escrito de alegaciones finales, atribuye a esta Junta Arbitral algunas afirmaciones sobre la naturaleza y fundamento del Convenio Económico que nunca hemos realizado y que rechazamos sin paliativos porque constituyen un

error metodológico que destruye el propio concepto y la esencia del Derecho en el Estado constitucional. No es cierto que esta Junta Arbitral haya sostenido, en su Resolución de 22 de febrero de 2013, que el fundamento de la validez jurídica del Convenio Económico se encuentre en unas raíces históricas supuestamente superiores a la Constitución. Leemos en las alegaciones de la DFB que la Resolución de la Junta Arbitral de 22 de febrero de 2013 "*era inconsistente en este punto, ya que en su fundamento jurídico octavo defendía que el Estado es el único que tiene potestad originaria para el establecimiento de tributos para posteriormente defender en los fundamentos jurídicos noveno a undécimo, con cita de una doctrina jurisprudencial que entendemos no aplicable al supuesto de hecho, que la potestad tributaria Navarra 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*".

La supuesta contradicción no es tal para quien conozca que la mejor doctrina constitucionalista no predica el calificativo "originario" de la potestad o del poder (jurídicamente no hay más poder originario o soberano que el que poder constituyente), sino de los ordenamientos jurídicos de carácter político o territorial, que son originarios cuando encuentran en sí mismos el fundamento de su validez y derivados cuando su validez depende del reconocimiento que les otorga otro ordenamiento superior. La Constitución utiliza el término originario para referirse al poder tributario del Estado pero ese calificativo no tiene ningún valor que vaya más allá del hecho de ser un poder atribuido por la propia Constitución, como también lo atribuye a los territorios forales (Navarra y provincias vascas) en la disposición adicional primera. En el parágrafo 8º de nuestra Resolución de 22 de febrero de 2013 no se habla de poder tributario originario del Estado, sino de la naturaleza derivada (no originaria) del ordenamiento foral de Bizkaia, que es la misma que tiene el ordenamiento foral de Navarra, dado que ninguno de los dos encuentra dentro de

sí el fundamento de su validez, sino que ambos derivan del ordenamiento originario del Estado cuya norma suprema es la Constitución española.

La afirmación de la DFB sólo puede ser fruto de una lectura descuidada y distraída de nuestra Resolución en la que se dice exactamente lo contrario.

En efecto, nuestro razonamiento arranca, en todo caso, del valor supremo de la Constitución, en la que encuentran el fundamento de su validez todos las demás normas del ordenamiento jurídico incluidas, por supuesto, el Estatuto del País Vasco, la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA), el Convenio y el Concierto. Decíamos en la Resolución de 22 de febrero de 2013 que el ordenamiento democrático "reconoció c, en otras palabras, venía a significar la convalidación y aceptación del régimen de Convenio entonces existente" (parágrafo 11º). También decíamos que frente al Convenio sólo prevalecen la Constitución Española y las sucesivas reformas del régimen foral pactadas entre Navarra y el Estado (parágrafo 12º).

Así lo afirma, como no puede ser de otro modo, el Tribunal Constitucional que desde un principio dejó claro que los derechos históricos no constituyen un título autónomo del que puedan derivarse específicas competencias. Las competencias tributarias que ostentan tanto Navarra como las Diputaciones del País Vasco tienen su último y superior fundamento jurídico en la disposición adicional primera de la Constitución española. Ahora bien, desvincular la citada disposición adicional de los antecedentes históricos y del estatus jurídico que, por razones históricas, conservaban la Diputación de Álava o la de Navarra en el momento en que se aprobó la Constitución es, más que un error de perspectiva, una grave contradicción con el más elemental significado del concepto "derechos históricos" que, como han

sido lúcidamente calificados, son derechos actuales cuyo contenido deriva de lo que históricamente venía siendo y eran los regímenes forales en el año 1978.

La Constitución establece una garantía institucional de la imagen de la foralidad y es obvio que la imagen de la foralidad no es una creación de la Constitución, sino una realidad que la Constitución asume y cuyo contenido se concreta (no se inventa) en los Estatutos de Autonomía. En efecto, los derechos históricos se reconocen por la Constitución, de donde se deduce necesariamente que los derechos históricos son temporal y jurídicamente precedentes a los Estatutos de Autonomía. Una vez concretados en los Estatutos, las competencias de las Diputaciones forales y de la Comunidad Foral de Navarra son las que sus respectivos Estatuto y LORAFNA les reconocen y en su interpretación jurídica juega un papel predominante el elemento histórico, junto con el lógico, el sistemático, el teleológico y el evolutivo.

El Tribunal Constitucional aclara el alcance de la noción de los derechos históricos diciendo que "el concepto de derecho histórico empleado por la disposición adicional primera de la Constitución y la LORAFNA apela, entre otras cosas, a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado." (STC 140/1990, de 20 septiembre, F. 4). Así pues, la imagen de la foralidad que la Constitución ampara desde el año 1978 está integrada por las competencias que venían siendo ejercidas por la Diputación de Navarra y, en el caso del País Vasco, por la Diputación de Álava, y que se concretaban, en materia tributaria, en el Convenio de Navarra de 1969 y en el Concierto de Álava de 1976.

A esto hay que añadir que el art. 39.1.a) de la LORAFNA establece que corresponden a Navarra "todas aquellas facultades y competencias que actualmente

ejerce al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias".

Así pues, es jurídicamente ineludible el recurso a los antecedentes históricos para resolver cualquier duda que pueda existir en la interpretación de las normas del Convenio de Navarra y del Concierto del País Vasco. Estas y no otras son las bases metodológicas de la invocación de los antecedentes históricos en nuestra Resolución de 22 de febrero de 2013.

17º Hecha esta aclaración previa, las alegaciones formuladas en el presente conflicto por la DFB se contestan con los mismos razonamientos que ya tuvimos ocasión de desarrollar en la citada Resolución interlocutoria de 22 de febrero de 2013 y en la Resolución de 7 de febrero de 2014 que puso fin al conflicto 52/2012. Reproducimos los argumentos de esta última, en letra cursiva, en los siguientes parágrafos números 1º a 28º.

18º *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, XXX 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.

19º *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 XXX.

20º *Comencemos por el argumento literal, en el que se detiene XXX 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

Junta Arbitral del Convenio
Económico Estado - Navarra
Secretaría
Carlos III, 4 - 6.º nivel
31002 PAMPLONA

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.

21º *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.*

22º *Yerra, en nuestra opinión, la interesada 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 XXX 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.

23º *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*

Junta Arbitral del Convenio
Económico Estado – Navarra
Secretaría
Carlos III, 4 - 6.º nivel
31002 PAMPLONA

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).

24º *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 1992, se implantó en Navarra en virtud de acuerdo de la Diputación de 18 de noviembre de 1889.*

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

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

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

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

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

25º *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."*

Junta Arbitral del Convenio
Económico Estado - Navarra
Secretaría
Carlos III, 4 - 6.º nivel
31002 PAMPLONA

26º *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. Cierto 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.

27º *Tanto XXX como la DFB sostienen que la aplicación del Convenio a las instituciones forales del País Vasco es incompatible con "el carácter estrictamente bilateral de la relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto, y la ausencia de sus respectivos articulados de relaciones, vínculos con conexiones que se podrían denominar horizontales". La aplicación del Convenio en la resolución de estas relaciones horizontales sería, según estas alegaciones, un ataque o lesión a la autonomía tributaria de las Diputaciones Forales vascas.*

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

Tanto la DFB como XXX 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 XXX.

Junta Arbitral del Convenio
Económico Estado – Navarra
Secretaría
Carlos III, 4 - 6.º nivel
31002 PAMPLONA

28º *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 paccionado. 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 la regulación de 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 disponía (imitando a los Convenios anteriores) 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.

29º Hasta aquí, los argumentos de la Resolución de 7 de febrero de 2014, a los que únicamente hemos de añadir que nuestra tesis sobre los fundamentos jurídicos y la diversa naturaleza del Convenio y del Concierto, así como la preferencia del primero sobre el segundo están explícitamente reconocidas y ampliamente argumentadas en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2007, recaída en recurso contencioso-administrativo núm. 296/2005, siendo ponente el Excmo. Sr. Rafael Fernández Montalvo.

III.3. Sobre el fondo del asunto

30º El presente conflicto tiene por objeto la determinación del punto de conexión o criterio de sujeción al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el

Valor Añadido de las entregas de gas y de energía eléctrica efectuadas a los consumidores finales por las entidades comercializadoras de dichos fluidos.

Entiende la Comunidad Foral de Navarra que resultan aplicables los artículos 21.A.4º (Impuesto sobre Sociedades) y 33.6.A.4º (Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico que atribuyen a Navarra la competencia sobre "las demás entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente". Pretende que se aplique el criterio defendido por esta Junta Arbitral en la resolución de 15 de diciembre de 2011, recaída en el conflicto 21/2009. En ella dijimos que las entregas de gas realizadas por las empresas comercializadoras se deben entender realizadas en el lugar en que se encuentra la acometida desde la que dichas empresas ponen el gas a disposición de sus clientes-consumidores.

En cambio, la DFB, amparándose en la STS de 13 de abril de 2011 (caso Rover), considera que el gas y la electricidad son bienes muebles corporales que necesitan ser transportados con carácter previo a su entrega pero, a pesar de ello, no es relevante el criterio del lugar en que los bienes se encuentran en el momento de iniciarse la expedición o transporte porque la localización no añade ningún valor añadido al gas entregado. Las entregas se han de entender realizadas en estos casos, a tenor de la citada sentencia, en el lugar "desde" el que se efectúa la puesta a disposición del adquirente que no es otro que el lugar desde el que se realiza la comercialización de los bienes, esto es, el lugar donde se encuentran la sede o las oficinas del sujeto pasivo.

31º Antes de entrar en el núcleo central del debate conviene aclarar que son irrelevantes las extensas consideraciones que realiza la DFB acerca de si el gas es o no objeto de transporte a través de la red de gasoductos porque, por un lado,

ese tema no constituía el objeto de nuestra resolución de 15 de diciembre de 2011 y, por otro lado y principalmente, el hecho de que el gas sea transportado no es por sí solo determinante de la aplicación de la regla del lugar en que se encuentren los bienes al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Es difícil imaginar la existencia de bienes no transportados, si excluimos aquellos que se venden en el mismo lugar en que se producen, cosa que no es habitual si los vendedores son comerciantes o "comercializadores". La cuestión no es esa. Lo relevante es que se trate de un transporte vinculado al hecho imponible, es decir, del transporte necesario para efectuar la entrega de bienes gravada. En la entrega de bienes al consumidor no es relevante el transporte vinculado a la adquisición de los bienes por parte de comercializador.

Que el gas es objeto de transporte ya fue dictaminado por esta Junta Arbitral en su resolución de 7 de febrero de 2014 (conflicto 52/2012): ese transporte es el que realiza el transportista para el comercializador.

32º La STS 2323/2011, de trece de abril, recaída en el recurso 540/2009 (caso Rover), se sustenta en la premisa de que la Ley del Concierto establece los mismos criterios de sujeción establecidos en el artículo 68 de la Ley del IVA. Así lo dice en el fundamento séptimo:

> *"la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA para determinar cuándo una entrega de bienes, hayan o no sido objeto de expedición o transporte, se considera realizada en el territorio de aplicación del Impuesto (articulo 68)".*

Es importante tener en cuenta que en el caso tratado en la sentencia citada se refería a unos vehículos automóviles que vendía Rover España S.A. y se transportaban desde el Reino Unido hasta el lugar de su entrega a los

concesionarios, efectuando una parada técnica de uno o dos días en una campa situada en Álava. Se discutía si se trataba de bienes transportados cuya entrega se había de entender realizada en Álava, por ser el lugar en que –según la Diputación de Álava- se iniciaba el transporte.

Pues bien, según hemos dicho, la clave del razonamiento del TS es que en el Concierto se reproducen los criterios del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y, según el Tribunal, este artículo contiene, por lo que aquí interesa, dos reglas: una general, el lugar de la puesta a disposición de los bienes; y otra especial para los bienes que son objeto de transporte, sólo aplicable cuando los bienes salen o entran en el territorio de aplicación del impuesto. Por ello, no se puede aplicar al caso Rover la regla especial (pues se trataba de transporte dentro del territorio de aplicación del impuesto), deviniendo aplicable la regla general que, según el citado artículo 68, consiste en que "las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio". Dice el TS:

> *"Como, al principio, señalábamos, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA, para determinar cuando una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto.*
>
> *Con arreglo al art. 68 Uno las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio. La expedición o transporte a que hace referencia ese precepto es aquel que implica la salida*

o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, la regla general es aplicable también cuando los bienes son objeto de un transporte que discurre, todo él, en el territorio de aplicación del impuesto.

33º La norma aplicable a nuestro caso es idéntica a la del Concierto. Tanto el artículo 21.A).4º como el artículo 33.6.A).4º del Convenio establecen:

"Las demás entregas de bienes muebles corporales, 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.

La doctrina del Tribunal Supremo es de obligado acatamiento para esta Junta Arbitral, por lo que, siendo iguales el precepto aplicado en la sentencia y el que aquí nos ocupa, preciso es resolver el presente caso con el mismo criterio interpretativo proclamado por el Alto Tribunal.

Pues bien, el criterio del Tribunal Supremo sobre el modo en que debe ser interpretado el inciso primero de los artículos 21.A).4º como el artículo 33.6.A).4º del Convenio ("*cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente") se* condensa en los dos siguientes primeros párrafos del fundamento octavo:

"Esto sentado, la primera cuestión que ha de resolverse es la de si puede considerarse que la entrega de los vehículos por parte de Rover España, S.A, se realizaba desde Álava por la simple circunstancia de encontrarse almacenados los mismos en Araya, cuando se ordena el transporte a los concesionarios, en virtud del contrato celebrado entre Rover y Europark Álava

o, por el contrario, si para determinar el territorio donde operaba el sujeto pasivo hay que tener en cuenta el lugar donde se realizaban las operaciones de compra y venta y todas las gestiones comerciales.

Pues bien, a juicio de la Sala, ***dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario****, contra el abono de su precio a Rover España S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de Rover España S.A., propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio. Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que Rover España, S.A., carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País vasco."*

34º Es el momento y el lugar de puesta a disposición el criterio determinante de la competencia y ese lugar es, en la entrega de los vehículos Rover, el de "*la transmisión del poder de disposición de los mismos (que) se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario*". Obsérvese que el Alto Tribunal no se basa en la especificidad que podría dar al caso la utilización, en el Concierto del

PV (y en el Convenio navarro), de la preposición "desde" en lugar de la preposición "en" que se utiliza en el art. 68 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Antes bien, el TS deja muy claro en su sentencia que el sintagma utilizado en el Concierto y el que se usa en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido tienen el mismo significado.

Lo que dice la sentencia del TS es que resulta irrelevante el hecho de que los vehículos hayan estado depositados unos días en la provincia de Álava porque se trataba de una parada técnica, de breve duración y sin que en ella se incorporase ningún valor añadido al producto. Por otro lado la regla de la ubicación de los bienes en el momento de iniciarse el transporte no es aplicable en el caso Rover porque el TS entiende que, por analogía con lo dispuesto en la Ley del IVA, esta regla sólo es aplicable en los transportes que entran o salen del territorio de aplicación del impuesto y no en transportes que se inician en Álava y terminan en dicho territorio de aplicación.

El criterio aplicable a los vehículos Rover, y también a las entregas de gas que aquí nos ocupan, es la del lugar de la entrega o de la puesta a disposición, pues este es el significado que tienen tanto el texto del Convenio y del Concierto ("Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice **desde** territorio navarro la puesta a disposición del adquirente") como el texto de la Ley del IVA ("cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente **en** dicho territorio").

En el caso concreto que se contemplaba en la sentencia citada, el TS consideró que *"la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario"* y este es el motivo por el que concluye que los vehículos se

Junta Arbitral del Convenio
Económico Estado - Navarra
Secretaría
Carlos III, 4 - 6.º nivel
31002 PAMPLONA

entregaban al cliente en el "*lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal*".

Así pues, no es cierto que el TS haya creado un nuevo punto de conexión o criterio de sujeción (la sede de dirección o administración de la empresa) para aplicar a la entrega de los vehículos Rover, sino que simplemente ha interpretado que el lugar donde se producía la entrega era el lugar de facturación, por ser la factura el instrumento de transmisión del poder de disposición, a modo de *traditio longa manu* o, más exactamente, *traditio ficta* o *traditio per cartam*.

Necesario es, por tanto, por el respeto debido a la sentencia del TS, investigar en qué momento y en qué lugar se produce la entrega del gas y de la electricidad, para lo cual hemos de remitirnos a nuestra resolución de 15 de diciembre de 2011, en la que llegamos a la siguiente conclusión:

> *"19. (...) si la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador, GDF lo pone a disposición de éste desde tales instalaciones, por lo que las entregas (ventas) realizadas desde acometidas de clientes-consumidores sitas en Navarra deben considerarse, a los efectos previstos en los artículos 21.A).4º y 33.6.A).4º del Convenio Económico, como operaciones realizadas en territorio navarro".*

35º La aplicación de los criterios establecidos por el Tribunal Supremo en el caso Rover a nuestro caso de entregas de gas y electricidad es coherente con la naturaleza del Impuesto sobre el Valor Añadido, que grava el consumo y es lógico que se exaccione por la autoridad tributaria del territorio donde el consumo se produce.

También es coherente con la estructura del hecho imponible, constituido por las entregas de bienes, definidas como transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales. Así tuvo ocasión de subrayarlo el TS en el fundamento séptimo de la sentencia citada:

> *"Además, conviene recordar que el concepto de entrega de bienes se delimitó por la Sexta Directiva (art. 5.1) a través de una amplia declaración al definirla como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario."*

Igualmente se sitúa en la línea trazada tanto por el apartado siete del mismo artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que específicamente contempla las entregas de gas (este apartado fue introducido por el artículo 79.Siete de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, con efectos desde 1 de enero de 2011). Así lo pusimos de manifiesto en nuestras resoluciones definitivas de los conflictos 46 y 47. El apartado siete dice lo siguiente:

> *"Siete. Las entregas de **gas** a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de **electricidad** o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los supuestos que se citan a continuación:*
>
> *1.º Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor...*
>
> *2.º Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del Impuesto. A estos*

efectos, se considerará que tal uso o consumo se produce en el citado territorio ***cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe su medición.***"

IV. ACUERDO

A la vista de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, acuerda estimar la pretensión deducida por la Comunidad Foral de Navarra, y declara que:

1º) Las entregas de gas y electricidad efectuadas a los consumidores finales por NATURGAS COMERCIALIZADORA S.A. y NATURGAS ENERGÍA GRUPO S.A. se han de entender realizadas en Navarra, a efectos de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se encuentren situados en Navarra los contadores en que se efectúa la medición del consumo facturado.

2º) La Diputación Foral de Bizkaia abonará a la Comunidad Foral de Navarra las cantidades que las citadas entidades, NATURGAS COMERCIALIZADORA S.A. y NATURGAS ENERGÍA GRUPO S.A., hayan ingresado en su Hacienda en concepto de Impuesto sobre Sociedades del año 2011 y en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2011 y 2012, en la parte que corresponda a los hechos imponibles que deben entenderse realizados en Navarra.

V. . EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS

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 30 de junio de 2014.

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

Antonio Cayón Galiardo

José Antonio Asiáin Ayala

Eugenio Simón Acosta