



Roj: STS 241/2016 - ECLI:ES:TS:2016:241
Id Cendoj: 28079130022016100028
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 161/2015

Nº de Resolución:

Procedimiento: CONTENCIOSO

Ponente: EMILIO FRIAS PONCE

Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Febrero de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso contencioso administrativo, número. **161/2015**, interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, representada por el Procurador Don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca Garcia, bajo la dirección letrada de Doña Maria Barrena Ezcurra, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 30 de junio de 2014, recaída en el conflicto arbitral 57/2012, promovido por la Consejera de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia respecto a la tributación de las entidades Naturgas Comercializadora, S.A y Naturgas Energía Grupo, S.A, por el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011 y 2012.

Han sido partes recurridas la Diputación Foral de Navarra, representada por el Procurador Don Noel de Dorremocha Guiot, bajo la dirección letrada de Don Francisco J. Negro Roldan, y la mercantil Naturgas Energía Grupo, S.A, representada por el Procurador Don José Luis Martín Jaureguibeitia, y dirigida por letrado

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 30 de junio de 2014 estimó el conflicto de competencias planteado por el Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia respecto a la tributación de las entidades Naturgas Comercializadora, S.A y Naturgas Energía Grupo, S.A, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 y el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011 y 2012, declarando que las entregas de gas y electricidad efectuadas a los consumidores finales por las referidas entidades se han de entender realizadas en Navarra, a efectos de la aplicación de los citados impuestos, cuando se encuentren situados en Navarra los contadores en que se efectúa la medición del consumo facturado, debiendo la Diputación Foral de Bizkaia abonar a la Comunidad Foral de Navarra las cantidades que las citadas entidades hayan ingresado en su Hacienda en concepto de Impuesto sobre Sociedades del año 2011 y en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2011 y 2012, en la parte que corresponda a los hechos imposables que deben entenderse realizados en Navarra.

Contra la referida resolución, la Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala, mediante escrito presentado el 5 de marzo de 2015, formalizando demanda en la que se suplicaba sentencia por la que se anule dicha resolución de 30 de junio de 2014, declarando :

<<1º. La falta de competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver el conflicto de competencias sustanciado en el presente procedimiento, y/o subsidiariamente,

2º. Contraria a derecho la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 30 de Junio de 2014 por haber sido dictada tras ser rechazado el incidente de recusación del vocal ponente designado, por medio de la Resolución del Sr. Presidente de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 5 de mayo de 2014, sin darle la tramitación prevista en el ordenamiento jurídico vigente.

3º. Contraria a derecho la Resolución recurrida por haber sido dictada por un órgano, Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, cuya composición no era correcta, al no haberse abstenido en el conocimiento del conflicto, y haber actuado como vocal ponente en el mismo, Don Florencio , en quien concurría causa de abstención.

4º. Contraria a derecho la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 30 de junio de 2014 por no ajustarse la misma a la regulación del sector de hidrocarburos, ni de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo a la interpretación que de la misma ha realizado el Tribunal Supremo>>.

SEGUNDO.- Conferido traslado a las partes para el trámite de contestación a la demanda, el Abogado del Estado presentó escrito manifestando que se abstenía de formular contestación y de intervenir en el presente recurso contencioso administrativo.

Por su parte, la representación de la Comunidad Foral de Navarra interesó sentencia por la que desestime íntegramente el recurso interpuesto, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado.

Finalmente, la representación de la mercantil Naturgas Energía Grupo, S.A, manifestó que en el conflicto no fue parte recurrente ni recurrida, sino un tercero contribuyente, que se considera parte interesada en las actuaciones llevadas y a llevar a cabo, habiéndose personado para cumplir con el emplazamiento conferido por la Junta Arbitral del Convenio de Navarra y para obtener información adicional sobre los antecedentes del supuesto y velar por sus derechos e intereses durante la tramitación del proceso. Además señaló que ha venido tributando ante la Diputación Foral de Bizkaia, territorio donde radica su domicilio fiscal, en base a su volumen de operaciones tal y como se establece en el Concierto Económico del País Vasco, ingresando ante las diferentes Administraciones Forales del País Vasco y Navarra, y ante la Administración del Estado los importes que pudieran corresponder por Impuesto sobre Sociedades e IVA, operativa que considera que ha sido realizada conforme a Derecho. Suplicó a la Sala dicte la sentencia que corresponda conforme a Derecho.

TERCERO.- Evacuado el trámite de conclusiones se señaló para votación y fallo la audiencia del día 26 de enero de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Diputación Foral de Bizkaia interesa un pronunciamiento anulatorio de la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra impugnada, en cuanto que declara que 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, imponiendo a la Diputación Foral de Bizkaia el abono a la Comunidad Foral de Navarra de las cantidades que las referidas entidades hayan ingresado en su Hacienda en concepto del Impuesto sobre Sociedades del año 2011 y en concepto de IVA de los años 2011 y 2012, en la parte que corresponda a los hechos imponible que deben entenderse realizados en Navarra.

La pretensión se articula en tres motivos formales y uno de fondo.

En el primero se alega la incompetencia de la Junta Arbitral para conocer y resolver el conflicto que planteó la Comunidad Foral de Navarra, al no regular el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra relaciones horizontales entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, lo que obliga, a su juicio, a acudir en caso de conflicto a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sin que sea posible extender la jurisprudencia existente en torno a la Junta Arbitral del Concierto dado que no cabe incluir a las Diputaciones Forales en el concepto de administración de una Comunidad Autónoma, al reservarse conforme al Estatuto de Autonomía y el resto del ordenamiento jurídico a las instituciones comunes de la misma, pero no a los órganos forales de los territorios históricos.

Los siguientes motivos abordan la nulidad del procedimiento seguido a partir del momento en que la Diputación Foral de Bizkaia planteó la recusación del vocal Don Florencio , designado ponente, por entender que concurría la causa prevista en la letra e) del apartado 2 del artículo 28 de la ley 30/1992 , al haber sido designado mediante Decreto Foral de la Presidencia de la Comunidad Foral de Navarra 2/2013, de 20 de febrero, Presidente del Consejo de Navarra, que es el órgano consultivo superior, habiendo decidido el Presidente de la Junta Arbitral en 5 de mayo de 2014, sin dar trámite al incidente , ni oír a las demás partes

personadas, resolver de plano la cuestión en el sentido de entender que no concurría la citada causa de abstención y recusación, lo que, en opinión de la Diputación Foral recurrente, resulta contrario a Derecho.

Finalmente, el motivo de fondo desarrolla su disconformidad con la respuesta que ofrece la resolución al conflicto, que versaba sobre el lugar donde tienen que entenderse efectuadas las entregas de gas natural y electricidad que realiza la entidad, conforme a lo dispuesto en los artículos 21 A Y 33.6 A) del Convenio Económico , (en términos análogos los artículos 16.A) y 28.Uno A) del Concierto Económico).

SEGUNDO.- El primer motivo no puede ser estimado.

La sentencia de 26 de mayo de 2009, rec. 365/2008 , perfiló, a la vista de la insuficiente regulación sobre la materia, como debía entenderse la relación tributaria horizontal entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, definiendo el sentido de la expresión "territorio de régimen común", afirmando que:

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

La primera nota que ha de resaltarse es que en dicho Convenio son dos las administraciones territoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado, cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra.

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

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

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

Luego, la sentencia de esta Sala de 17 de octubre de 2013, dictada en el recurso 538/2012 interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, en un conflicto suscitado entre la Diputación Foral de Álava y la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de una entidad, rechazó la falta de competencia invocada por la Comunidad Foral de la referida Junta Arbitral argumentado: <<Mutatis mutandi, en las relaciones a los efectos del Concierto, entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, esta debe considerarse "territorio en régimen común".

Si a lo anterior añadimos el distinto ámbito territorial y las específicas relaciones que se regulan en el Convenio y en el Concierto, de suerte que como ya se ha indicado desde la perspectiva de aplicabilidad del Convenio a la concreta relación o conflicto a resolver, los Territorios Históricos del País Vasco es territorio en régimen común, y viceversa, desde la perspectiva de aplicabilidad del Concierto, la Comunidad Foral de Navarra, es territorio de régimen común; no es posible salvar el vacío normativo o la contradicción entre normas, de entender que existen, aplicando las reglas generales para salvar las mismas, en tanto que el ámbito de aplicación del Concierto o Convenio, aún que materialmente puedan coincidir, conceptualmente son distintos, aún cuando resulte evidente que ello puede dar lugar a la paradoja que las partes ponen en evidencia.

Sin embargo, aún lo anterior, el debate queda descontextualizado de obviarse la función que dentro de la regulación para coordinar, armonizar y hacer factible el normal desarrollo de distintos regímenes en el sistema tributario del Estado español, cumple la Junta Arbitral en la concreta cuestión que nos ocupa, esto es,

a los efectos de pacificar un conflicto surgido entre las Administraciones interesadas; expresamente se prevé que entre las funciones de la Junta Arbitral se cuenta la de resolver los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma en relación con una serie de materias. Pero, dentro, claro está, del estricto ámbito administrativo, puesto que es función jurisdiccional el control de la actividad administrativa, y en concreto la resolución última de los posibles conflictos que pudieran surgir entre administraciones implicadas, por mandato constitucional y cumplimiento del principio de tutela judicial efectiva mediante la posibilidad de acceder a los tribunales de justicia>>.

Esta misma doctrina puede sostenerse, ante la práctica identidad de la redacción del art. 51 del Convenio, en este caso en que interviene la Junta Arbitral del Convenio, como consecuencia de un conflicto planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Hacienda Foral de Bizkaia, como así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de enero de 2016, recaída en el recurso 916/2014 .

TERCERO.- No mejor suerte han de correr los restantes motivos formales.

La Diputación Foral de Bizkaia cuestiona la intervención del vocal ponente de la Junta Arbitral por entender plenamente aplicable la causa de abstención y recusación prevista en el art. 28.2, letra e) de la ley 30/1992 ,, que incluye entre los motivos de abstención "tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar", por el hecho de ser miembro y presidente del Consejo de Navarra, criticando que el incidente de recusación fue resuelto por el Presidente sin la debida tramitación.

Se opone la Comunidad Foral de Navarra al estimar que el Consejo de Navarra es un órgano estatutario de la Comunidad Foral al servicio de las instituciones forales, que ejerce sus funciones con autonomía orgánica y funcional, en garantía de su independencia y objetividad, lo que impide entender la existencia de cualquier grado de subordinación a un principal o superior.

Por otra parte entiende que no cabe hablar de la existencia de relación de servicios con una persona interesada directamente en el asunto, porque el art. 1 de los Estatutos del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, aprobados por Decreto Foral 19/2014, de 12 de febrero , define a la Hacienda Tributaria de Navarra como un organismo autónomo, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, por lo que desde una perspectiva formal u orgánica tampoco el vocal Sr. Florencio está vinculado con la Hacienda Tributaria Navarra, persona interesada en el procedimiento arbitral.

En todo caso, mantiene que el criterio de la Junta Arbitral había sido el mismo, pues dos de sus miembros votaron a favor de la estimación del conflicto, siendo el régimen de adopción de acuerdos el de mayoría de votos.

Pues bien, en contra de lo que mantiene la recurrente, hay que reconocer que el Presidente de la Junta Arbitral, siguió una vez planteado el incidente de recusación, el procedimiento que establece el art. 29 de la ley 30/1992 .

Por otra parte, la decisión que adoptó debe confirmarse

Estos motivos deben ser también desestimados como hemos anticipado.

El único requisito exigido por el art. 51 del Convenio en relación con los arbitros es que se trate de expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o haciendística, y son nombrados por acuerdo entre el Ministro de Economía y Hacienda y el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

Es cierto que el art. 8 del Reglamento de la Junta Arbitral regula el régimen de funcionamiento, remitiéndose en materia de abstenciones y recusaciones a los preceptos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pero no lo es menos que por lo que respecta a la causa invocada la relación de servicios ha de tenerse con los interesados, situación que no puede apreciarse por la simple circunstancia de que Don Florencio sea también Presidente del Consejo de Navarra, al no existir propiamente una relación de servicio y subordinación entre el Sr. Florencio y la Hacienda Tributaria de Navarra, máxime cuando la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, no establece la incompatibilidad de la condición de miembro del Consejo con el ejercicio del cargo de arbitro de la Junta .

Por ello, acertó el Presidente de la Junta al basar el rechazo del incidente en la circunstancia de que el Consejo de Navarra no es un órgano de la Administración activa de la Comunidad Foral de Navarra, sino

un órgano estatutario de carácter consultivo de dicha Comunidad al servicio de las instituciones forales, que actúa con autonomía orgánica y funcional en garantía de su independencia y objetividad.

CUARTO.- En cuanto al fondo, la Diputación Foral de Bizkaia entiende que la conclusión alcanzada por la Junta de que "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 efectuaba la medición del consumo facturado" es contraria al Ordenamiento Jurídico, al no respetar los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, así como en la regulación del sector de hidrocarburos, además de desnaturalizar la doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la comercialización de bienes no transformados por quién realiza la entrega, singularmente, la contenida en la sentencia de 13 de abril de 2011 (caso Rover).

Sostiene que resulta pacífico entre las partes que Naturgas Comercializadora, S.A, es una sociedad con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia, cuyo volumen de operaciones en los ejercicios 2010 y 2011 fue superior a siete millones de euros, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio Económico y en el Concierto Económico en los años 2011 y 2012, tributó, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido como en el Impuesto sobre Sociedades, en función del volumen de las operaciones realizadas en cada territorio. y de ahí que , a la luz de los criterios establecidos en la referida sentencia de 13 de abril de 2011 , las entregas de gas efectuadas por Naturgas Comercializadora, S.A, deben entenderse localizadas en el lugar desde el que la entidad realiza la puesta de dicho bien a disposición del adquirente, lo que tratándose de un supuesto de empresa meramente comercializadora, que utiliza medios ajenos para llevar a cabo las entregas, y en el que la localización de los bienes previa a su entrega no añade valor al proceso de comercialización, ha de entenderse producido en el territorio en el que radiquen las instalaciones desde las cuales efectúa las tareas y procesos de comercialización encaminadas a realizar las ventas.

La Comunidad Foral de Navarra se opone a este planteamiento, recordando que el conflicto versa sobre las entregas de gas y de energía eléctrica, y que la demanda no efectúa distinción alguna en su argumentación respecto de una u otra entrega, al centrar su argumentación en la descripción del mercado de gas, significando que esta Sala en su sentencia de 11 de junio de 2015, rec. 860/2014 , confirmó la resolución de 25 de marzo de 2014, adoptada en el conflicto 47/2012 por la Junta Arbitral, que declara que, "a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderán realizadas en Navarra las entregas de energía eléctrica efectuadas por Energía VM Gestión de Energía S.L.V cuando los contadores que miden su consumo estén ubicados en Territorio navarro", entendiéndose que la argumentación, aunque referida a las entregas de energía eléctrica, es extensible a las entregas de gas, habida cuenta de la identidad de razonamiento en las partes y en la Junta, haciendo mención a lo señalado previamente por la propia Junta Arbitral en resolución de 15 de diciembre de 2011, que puso final al conflicto de competencias núm . 21/2009, suscitado en relación con la tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA de las entregas de gas natural realizadas por GDF Suez Comercializadora SAU, en la que declaró que se entenderán realizadas en Navarra las entregas de gas natural cuando las acometidas desde las que la empresa pone el gas a disposición de sus clientes consumidores estén sitas en Territorio navarro, acuerdo que no fue recurrido por la AEAT.

QUINTO.- Ciertamente esta Sala en la sentencia de 11 de junio de 2015, rec. 850/2014 , desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de 25 de marzo de 2014, adoptada en el conflicto 47/2012 por la Junta Arbitral prevista en la ley 25/2003, de 23 de mayo, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se declaraba que <<a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá realizadas en Navarra las entregas de energía eléctrica efectuadas por Energía VM Gestión de Energía S.L.U, cuando los contadores que miden su consumo estén ubicados en territorio navarro".

La tesis del Abogado del Estado de que la tributación de la entidad debía ser en el lugar del domicilio fiscal de la misma, en donde radicaban los establecimientos o sucursales en los que la sociedad suministradora de electricidad contaba con los medios necesarios para asegurar la entrega de la energía a los consumidores fiscales, con apoyo en los puntos de conexión sobre lugar de realización de las operaciones, en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, arts. 21 , A 4º de la ley 28/1990, y 33, que señalan que "se entenderán realizados en Navarra las operaciones siguientes: A) Entregas de bienes... 4º) 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", y en base al criterio sentado por esta en la sentencia de 13 de abril de 2011 , fue rechazada en base a esta argumentación :

<< Esta Sala se ha pronunciado sobre cuestiones íntimamente relacionadas con la que nos ocupa, esto es las reglas de localización aplicable en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, tanto durante el período transitorio en el que dentro de las actividades conformadoras del suministro de energía eléctrica, generación, transporte, distribución y comercialización, el distribuidor asumía también la actividad comercializadora, sentencias de 13 de noviembre de 2014, rec. cas. 348/2013 , 13 de noviembre de 2014, rec. cas. 347/2013 y 257/2013 , y 17 de noviembre de 2013, rec. cas. 273/2013 -referidas al País Vasco, aunque los preceptos del Convenio y del Concierto son del mismo tenor, por lo que lo dicho es plenamente aplicable al caso-, y, también, ya una vez asentado el régimen de libre competencia, en el recurso ordinario 328/2014 sobre distribución - esta vez sí referido a Navarra-, por lo que basta aplicar la doctrina contenida en las mismas para rechazar el recurso del Sr. Abogado del Estado y confirmar la resolución recurrida.

Desde luego, la claridad del texto, " *Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente*", no deja lugar a duda alguna, lo que viene a reforzar el dictado del artº 68.Siete 2º de la LIVA -en relación respecto del Impuesto sobre Sociedades, con el artº 20 del Convenio- sobre su interpretación, puesto que es evidente que en la actividad de comercialización, la que lleva a cabo EVMGE, la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador, por lo que si los contadores se encuentran en Navarra, es en Navarra donde está el lugar de realización de la operación o exacción del impuesto. En la escueta argumentación del Sr. Abogado del Estado, dentro del conjunto de actividades que engloba el sector eléctrico para el suministro de energía eléctrica, no ofrece distinción entre las mismas, englobando en una misma operación lo que es el transporte y la comercialización, cuando es obvio que las actividades de transporte y distribución en este suministro constituyen operaciones independientes respecto a la actividad de comercialización a los efectos de los impuestos que nos ocupan y las reglas de localización, no estando en estos casos ante entrega de bienes, sino ante las prestaciones de servicios de transporte a las que se refiere los arts. 21.C.2º y 33.6.C.2º del Convenio, distintas a las entregas de bienes que se comprende en los preceptos transcritos. Entendemos, pues, que se parte por el Sr. Abogado del Estado de una evidente confusión>>.

Esta doctrina, aunque referida a la entrega de energía, es perfectamente trasladable a las entregas de gas.

No cabe desconocer que según el art. 58. d) de la Ley de Hidrocarburos (Ley 34/1998, de 7 de octubre) son comercializadoras de gas las sociedades mercantiles que, accediendo a las instalaciones de terceros, adquieren el gas natural para su venta a los consumidores.

Por su parte, conforme a lo dispuesto en el art. 60.4 de la referida Ley la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida, salvo pacto en contrario, en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador.

En esta situación, si la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que éste tiene entrada en las instalaciones del comprador, las ventas realizadas desde acometidas de clientes 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.

A estos efectos, y conforme a lo dispuesto en el artículo 24 del Real Decreto 1434/2002, de 27 de diciembre , se entenderá por acometidas la canalización e instalaciones complementarias necesarias comprendidas entre la red de distribución o de transporte existente y la llave de acometida, incluida ésta, que corta el paso del gas a las instalaciones receptoras de los usuarios.

Ante esta realidad, no cabe compartir la interpretación que defiende la Diputación Foral de Bizkaia sobre el art. 60.4 de la ley 34/1998, de 7 de octubre ,del Sector de Hidrocarburos , en el sentido que el precepto se refiere al momento en el que los comercializadores transmiten la propiedad a sus clientes, no a las adquisiciones realizadas por el comercializador, porque la puesta a disposición de los consumidores se hace en el lugar en el que está sito el contador, no siendo aplicable la sentencia del caso Rover al referirse a otro supuesto .

SEXTO.- Desestimado el recurso, procede imponer las costas a la parte recurrente en favor de la Diputación Foral de Navarra, si bien la Sala haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 del art. 139 de la Ley Jurisdiccional , limita su importe a la cantidad máxima de 4000 euros.



FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 30 de Junio de 2014.

2- Imponer las costas a la parte recurrente con el límite establecido en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Insertese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos . **Manuel Vicente Garzon Herrero . Emilio Frias Ponce** Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ