

**REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 328/2014**

**Votación: 26/05/2015**

**Ponente Excmo. Sr. D.: José Antonio Montero Fernández**

**Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo**

## **S E N T E N C I A**

**TRIBUNAL SUPREMO.  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN: SEGUNDA**

**Excmos. Sres.:**

**Presidente:**

**D. Manuel Vicente Garzón Herrero**

**Magistrados:**

**D. Ángel Aguallo Avilés**

**D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco**

**D. José Antonio Montero Fernández**

**D. Manuel Martín Timón**

**D. Juan Gonzalo Martínez Micó**

**D. Rafael Fernández Montalvo**

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Mayo de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo directo núm. 328/2014, interpuesto por La COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, representada por el Procurador NOMBRE Y APELLIDOS 1 y bajo la dirección de Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 7 de febrero de 2014, que resuelve el conflicto positivo de competencias, tramitado como conflicto nº 52/2012, promovido por la Comunidad Foral de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con los servicios de tarifa de acceso facturados por la entidad "ENTIDAD 1".

Han sido partes recurridas La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el procurador NOMBRE Y APELLIDOS 2, y ENTIDAD 1, representada por el Procurador NOMBRE Y APELLIDOS 3.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El Procurador NOMBRE Y APELLIDOS 1, en representación de La COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, con fecha 16 de abril de 2014, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 7 de febrero de 2014, que resuelve el conflicto positivo de competencias, tramitado como conflicto nº 52/2012, promovido por la Comunidad Foral de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con los servicios de tarifa de acceso facturados por la entidad "ENTIDAD 1", declarando que esos servicios son servicios de transporte a efectos de lo dispuesto en los artículos 21 y 33.6 del Convenio Económico y no deben entenderse localizados en Navarra en tanto en cuanto la empresa prestadora del servicio no tiene su domicilio fiscal en territorio navarro. Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los

emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de fecha 26 de junio de 2014, se otorgó al mismo el plazo de veinte días para la formalización de la demanda.

El trámite fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 22 de julio de 2014, en el que expuestos los hechos y fundamentos de derecho, suplicó a la Sala *"dicte sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 7 de febrero de 2014, en el conflicto nº 52/2012, es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar:*

*- Que se encuentran localizados en Navarra los servicios facturados por ENTIDAD 1 como Tarifa de Acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro;*

*- Que, por esos servicios, ENTIDAD 1 tiene obligación de tributar a la Hacienda Tributaria de Navarra respecto de los impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, debiendo determinarse la tributación en proporción al volumen de operaciones realizado en territorio navarro;*

*- Que han de remesarse las cuotas que correspondan a la Comunidad Foral por dichos impuestos, y por los que ENTIDAD 1 haya tributado a la Hacienda Foral de Bizkaia por los periodos ya vencidos de los años 2008 (solamente de marzo a diciembre), 2009, 2010, 2011 y 2012". Y por medio de otrosi, solicitó el recibimiento del pleito a prueba.*

**SEGUNDO.-** Por Diligencia de Ordenación de fecha 24 de julio de 2014, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el Procurador NOMBRE Y APELLIDOS 2, parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue

cumplimentado mediante escrito de fecha 3 de octubre de 2014, con la súplica a la Sala *"que dicte sentencia por la que se desestime el Recurso en todos los pedimentos y todo lo demás que legalmente proceda, sin perjuicio de que deba valorar como cuestión previa de orden público el alcance de la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver un conflicto de estas características, todo ello con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante"*.

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de fecha 6 de octubre de 2014, se dio traslado de la demanda, con entrega del expediente administrativo, a la parte recurrida ENTIDAD 1, para que la contestara en el referido plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 6 de noviembre de 2014, con la súplica a la Sala *"que dicte sentencia desestimando la demanda interpuesta por la Comunidad Foral de Navarra en todos sus pedimentos, con expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte actora"*.

**TERCERO.-** Por Auto de fecha 7 de noviembre de 2014, la Sala acordó recibir el proceso a prueba, admitiéndose la prueba documental propuesta por la Comunidad Foral de Navarra, teniendo por unido a tales efectos el informe de fecha 20 de junio de 2014, emitido por el ingeniero Técnico Industrial D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, Director del Servicio de Energía, Minas y Seguridad Industrial del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo del Gobierno de Navarra.

**CUARTO.-** Por Diligencia de Ordenación de fecha 18 de noviembre de 2014, se declaró concluso el periodo de prueba y se dio traslado a la recurrente COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, para que en el plazo de diez días presentara escrito de conclusiones sucintas. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito presentado con fecha 2 de diciembre de 2014.

Asimismo, por Diligencias de Ordenación de fechas 4 de diciembre de 2014 y 2 de enero de 2015, se dio traslado a las partes recurridas

DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA y ENTIDAD 1, para que en el plazo de diez días, presentaran escritos de conclusiones sucintas; trámite que fue cumplimentado mediante escritos presentados con fechas 9 y 23 de enero de 2015, respectivamente.

**QUINTO.-** Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 26 de Mayo de 2015, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra de fecha 7 de febrero de 2014, por la que se acuerda admitir a trámite el conflicto y desestimar la pretensión hecha valer por la Diputación Foral de Bizkaia y por ENTIDAD 1 de que se declarase la incompetencia de la Junta Arbitral y declara que los servicios facturados por ENTIDAD 1 con tarifa de acceso eléctrico son servicios de transporte a los 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.

Recoge la resolución los hechos relevantes y se pronuncia sobre la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad de Navarra para resolver el presente recurso.

Sobre el fondo del asunto, esto es, determinación de la Administración competente para exigir el IVA y el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los servicios facturados por ENTIDAD 1 como tarifa de acceso eléctrico a las

redes ubicadas en territorio navarro, centra la cuestión considerando que el problema gira en torno de la calificación que a efectos de los citados impuestos ha de atribuirse a los servicios prestados por ENTIDAD 1 a las compañías comercializadoras de energía eléctrica.

Se afirma que el origen del conflicto parte de una errónea interpretación de un *obiter dicta* de la resolución de la Junta Arbitral de 15 de diciembre de 2011 (cuestión está que es abandonada en el desarrollo argumental de la demanda de la Comunidad Foral de Navarra), y entiende la Junta Arbitral que parte la demandante de un presupuesto equivocado al considerar que por no encontrarse la distribución de energía eléctrica comprendida dentro de las leyes reguladoras del transporte terrestre no cabe encuadrar su actividad entre las de transportes que contempla las leyes fiscales.

Se debate, pues, la interpretación de los arts 21 y 33 del Convenio, y no le cabe duda a la Junta Arbitral, aplicando la hermenéutica a la que invita los arts<sup>o</sup> 12 de la Ley 58/2003 y 16 de la Ley Foral 13/2000, que usual o gramaticalmente el transporte de energía eléctrica en cuanto consiste en trasladar una cosa que tiene entidad real de un lugar a otro, es transporte; misma conclusión a la que conduce el significado técnico y jurídico, conforme a la Ley 24/2013 los distribuidores 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, de dónde cabe deducir que llevan a cabo una actividad de transporte de energía eléctrica. Jurídicamente atendiendo al art<sup>o</sup> 69.Dos.K) de la LIVA, se alude a la distribución de energía eléctrica y se utiliza el término transporte, lo que indica que también para el legislador tributario es un servicio de transporte; debiéndose rechazar, por otra parte, la consideración que le merece a la demandante la actividad desarrollada por ENTIDAD 1, que encuadra fiscalmente en un servicio relacionado[s] con bienes inmuebles, previsto en el art<sup>o</sup> 70.1.1<sup>o</sup> de la LIVA, por la amplitud interpretativa que conllevaría que

cualquier relación entre un servicio y un inmueble debía subsumirse en el citado artículo.

Ha de advertirse que indirectamente, pues no[s] referíamos al período transitorio [en el que] aún no [estaban] separadas de hecho las actividades de distribución y comercialización, nos hemos pronunciado sobre la materia al punto de considerar el transporte de electricidad como el transporte que se contempla en los citados artículos del Convenio -aunque en dichos casos nos referíamos al Concierto, de igual contenido-, sentencias de 13 de noviembre de 2014, rec. ord. 348/2013, 13 de noviembre de 2014, rec. ord. 347/2013 y 257/2013, y 17 de noviembre de 2013, rec. ord. 273/2013.

**SEGUNDO.-** El conflicto de competencias se ha 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 IVA de la actividad de distribución de energía eléctrica desarrollada por ENTIDAD 1, y como se ha tenido ocasión de decir la Junta Arbitral se pronunció sobre las alegaciones de la Hacienda Foral de Bizkaia cuestionando la competencia de aquella, desestimando las mismas, y entre otras razones se remitió a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, recogida, por ejemplo, en la sentencia de 17 de octubre de 2013; cuestión esta, pues, que ha sido abordada y resuelta por este Tribunal Supremo.

Sin embargo, la parte demanda, bajo el argumento de que se trata de una cuestión de orden público, a pesar de que ha sido ya tratada y resuelta por este Tribunal como se ha dicho, vuelve a insistir en su contestación a la demanda sobre esta cuestión competencial, en un extenso alegato, a pesar de la posición procesal que ocupa en este proceso.

Ciertamente, conforme al artº 67.1 de la LJCA, las sentencias decidirán todas las cuestiones controvertidas en el proceso, y el art. 218 de la LEC, aplicable supletoriamente en este orden jurisdiccional, la Disposición Final Primera de la LJCA y artº 4 de la LEC 1/2000, dispone que las sentencias

deben ser congruentes con las demandas y con las demás pretensiones de las partes; partes, entre las que cabe incluir, naturalmente a la demandada, decidiendo todos los puntos litigiosos que hayan sido objeto del debate.

Pero no cabe obviar la posición procesal de cada una de las partes en el proceso, y la de la parte demandada está acabadamente delimitada en esta jurisdicción, positivamente en defensa del acto o disposición impugnada, negativamente impidiéndole formular pretensiones impugnatorias del acto. En este caso la parte demandada Diputación Foral de Bizkaia, aún consciente de su posición procesal y bajo el argumento de que se trata de una cuestión de orden público, pretende una declaración de nulidad del acto por falta de competencia de la Junta Arbitral para dilucidar este tipo de conflictos -cuestión que como se ha dicho y conoce la parte demandada ha recibido respuesta por este Tribunal, observándose que dependiendo de que sea una u otra de las Diputaciones Forales las instantes del conflicto se defiende una postura y la contraria-, lo cual constituye un fraude procesal en tanto que en la posición de demandado, ocupada voluntariamente pues nada impedía combatir el acto de entender, como así parece, la concurrencia de la falta de competencia de la Junta Arbitral, una vez sobrepasado los plazos legales para poder impugnar el acto, pretender una declaración de incompetencia de la Junta Arbitral cuando se conoce los pronunciamientos de este Tribunal al respecto, bajo la excusa de tratarse de una cuestión de orden público, tras un extensísimo alegato, pretendiendo camuflar su consciente conducta procesal desviada no incluyendo expresamente la pretensión de nulidad en el suplico de su demanda.

El artº 21.1.b) de la LJCA, indica las partes que pueden considerarse demandadas, y sólo le es dable al recurrente, artº 31 de la LJCA, pretender la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones susceptibles de impugnación. No le cabe pues a la demandada formular cuestiones anulatorias del acto, ni, por ende, cabe extender el enjuiciamiento a dichas cuestiones.



Todo lo cual viene siendo reiterado por este Tribunal en cuantas ocasiones ha tenido de pronunciarse al respecto, valga por todas la sentencia de 6 de abril de 2010, recurso 1628/2007, al señalar que:

*"Efectivamente, como ya hemos dicho en sentencia de 22 de marzo de 2010, en el recurso 30/2008, la concurrencia de pretensiones anulatorias por parte de demandante y codemandados constituye un supuesto de desviación procesal, pues en nuestro ordenamiento no se encuentra prevista la posibilidad de concurrir en calidad de codemandante o coactor y si sólo de codemandado. Y ello con independencia de la posibilidad, por parte de aquellos que pudieran tener interés legítimo en la impugnación de un acto o disposición, de formular sus propios recursos, cosa que ha sucedido con las representaciones que aquí concurren como codemandadas y han contestado a la demanda.*

*Se impone, por tanto, no tomar en consideración las pretensiones deducidas por las entidades codemandadas, en cuanto vienen a reforzar la posición y pretensiones de la recurrente.*

*En este sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2006, en la que se cita además una profusa doctrina jurisprudencial anterior:*

*«El art. 21.1.b) de la Ley de la Jurisdicción vigente considera parte demandada a "las personas o entidades cuyos derechos o intereses legítimos pudieran quedar afectados por la estimación de las pretensiones del demandante". En consecuencia nadie que no se halle en esa posición puede comparecer en el proceso como parte demandada o codemandada como ha ocurrido en este caso. [...] la Sala aceptó su personación y le tuvo por parte demandada, si bien al contestar la demanda se aparta de esa posición y solicita la anulación del Real Decreto, convirtiéndose de ese modo en parte recurrente y no demandada. Ese cambio de posición procesal es contrario a la Ley, de modo que si bien la Sala no puede inadmitir el proceso en relación con quien no es demandante en el mismo, si puede desconocer la posición de la*

*demandada que no postula el rechazo del recurso sino que por el contrario pretende su estimación. En este sentido de proscripción del cambio de postura procesal en el recurso citamos lo declarado por la Sección Primera de esta Sala en Auto de veintidós de enero de dos mil uno [...]. En el fundamento de Derecho tercero de la resolución citada, expusimos lo que sigue: "El recurso de queja no puede prosperar, ya que aún cuando la figura del coadyuvante ha desaparecido con la nueva Ley Jurisdiccional y la legitimación para el ejercicio de acciones frente a la Administración se regule de forma que englobe a los titulares de derechos subjetivos e intereses legítimos, sin embargo, ello no implica la posibilidad de que dichos interesados puedan personarse en un recurso interpuesto por otro interesado fuera del supuesto contemplado en el apartado 21.1.b) de la Ley [...]. Por tanto, en lo único que ha cambiado la regulación actual es en la desaparición de la figura del coadyuvante, entendiéndose que todo el que se persone en el recurso como titular de un derecho subjetivo o interés legítimo para sostener la conformidad a Derecho de la disposición, acto o conducta de la Administración, actúa como codemandado, pero si con la Ley Jurisdiccional de 1956 no se acogía la figura del coadyuvante del demandante, con la actual tampoco se permite la posibilidad de personarse como tercero interesado con pretensiones contrarias al acto recurrido y en apoyo de las tesis del demandante. En este sentido se ha pronunciado esta Sala en Autos de 16 de julio de 1996, 31 de enero de 1997 y 18 de mayo de 1998 recaídos en los recursos núms. 845/94, 100/95 y 2751/96, y en la Sentencia de 25 de febrero de 1999 recaída en el recurso núm. 478/93, cuya doctrina, aún cuando referida a la figura del coadyuvante del demandante, puede ser trasladada a la nueva regulación conforme se ha visto más arriba, según la cual: "Por mucha amplitud que constitucionalmente se haya reconocido al concepto de interesado, es lo cierto que en la vigente legislación reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa - art. 30 L.J.C.A.- la figura del coadyuvante solamente está prevista en nuestro ordenamiento en defensa de la Administración que actúa como demandada o como demandante en el proceso de lesividad. De ahí que no quepa admitir la intervención (...) en el concepto que solicita de coadyuvante del demandante, ya que de accederse a lo que ahora pretende, además de lo dicho, se desconocería el régimen de*

*plazos para recurrir", ( auto de 16 de julio de 1996 ) "ni puede reconocérsele otra actividad procesal que la enderezada a defender la legalidad de los actos impugnados en el proceso ni, en consecuencia, legitimación para interponer recurso de casación contra una sentencia desestimatoria de las pretensiones ejercitadas contra aquellos". (Sentencia de 27 de febrero de 1999)».*

**TERCERO.-** La parte actora, como se ha indicado, en su demanda se aparta del argumento principal que hizo valer en sede administrativa, las consecuencias que debían extraerse de la resolución de la Junta Arbitral de 15 de diciembre de 2011, y su proyección al caso concreto que nos ocupa.

Entiende la Diputación Foral de Navarra que ENTIDAD 1 presta los servicios de alquiler de contadores, otros servicios y tarifa de acceso, no siendo una transportista, sino una distribuidora, por lo que no cabe aplicar a este supuesto como punto de conexión a los efectos de los impuestos en debate el domicilio fiscal de la entidad, dado que conforme a la Ley 24/2013 con la tarifa de acceso se paga el "transporte" en el sentido de la ley sectorial, esto es, el coste de la infraestructura de ese "transporte", se paga la distribución que es la que permite directamente al usuario acceder a la energía que se distribuye al mismo, por lo que se paga por tener acceso a un conjunto complejo de redes, subestaciones, transformadores y acometidas que le permiten recibir la energía eléctrica, por lo que no se paga con él únicamente el servicio de "transporte" de energía eléctrica, sea ese servicio lo que sea.

Reprocha la actora a la resolución combatida que sólo haya atendido a la interpretación literalista de la normativa reguladora del sector eléctrico y no al espíritu y finalidad del Convenio, de los que deriva el correcto sentido de los arts. 21.C) 2ª y 33.6.C) 2ª del Convenio que hace referencia al transporte tradicional de mercancías y personas, juntamente con los servicios de mudanza, remolque y grúa. No se está ante un verdadero transporte en el sentido tradicional, aunque se produzca una transmisión de energía eléctrica desde las plantas generadoras hasta el consumidor, haciendo referencia el Convenio a aquel transporte, al transporte tradicional, que no tiene afinidad

alguna con el transporte de energía eléctrica, en el que tiene reservado el distribuidor las funciones de mantenimiento y explotación de la red eléctrica.

Para la parte demandante es la propia LIVA la que a la hora de determinar el lugar de realización del hecho imponible distingue entre los servicios de provisión de acceso a las redes de electricidad y los directamente relacionados con los mismos, artº 69.Dos.K), y los servicios de transportes propiamente dichos artº 70.Uno.2 ), de pasajeros y de bienes, encajando los servicios de ENTIDAD 1 en aquellos y no en estos, además la propia regulación del IVA artº 9 de la Directiva 260/112CEE del Consejo, arts. 45 y ss. establecen distintas reglas para los servicios relacionados con bienes inmuebles y para los de transportes, y resulta evidente que nos hallamos ante un servicio relacionado con los inmuebles puesto que el consumidor abona un precio para la utilización de la red, del conjunto complejo de instalaciones inmuebles que permiten "transportar" la electricidad; y también las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas la actividad de ENTIDAD 1 se encuadra en la Agrupación 15, dedicada a la producción, transporte y distribución de energía eléctrica, mientras que los tradicionales servicios de transporte, mudanza, remolque y grúa, los contemplados en el Convenio, se encuadran en la 71.

Considera que la razón de que el Convenio utilice como punto de conexión el domicilio fiscal para ubicar los servicios de transportes, responde a facilitar su aplicación sin tener que precisar en casa caso el territorio de realización del trayecto, mientras que en la actividad de ENTIDAD 1 es capaz de identificar con facilidad y precisión los peajes de acceso cobrados sobre la red eléctrica ubicada en territorio navarro. Por todo ello defienden la localización en Navarra en aplicación de los arts. 21.B) 2º y 33.6.B) 2º del Convenio Económico de los servicios facturados por ENTIDAD 1 como Tarifa de Acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro, y conforme a los citados puntos de conexión, por dichos servicios tiene ENTIDAD 1 la obligación de tributar a la Hacienda Navarra por los Impuestos sobre Sociedades e IVA, en proporción al volumen de operaciones realizado en territorio navarro.

**CUARTO.-** En lo que ahora interesa combate y rebate la Diputación Foral de Bizkaia todos los puntos en los que incide en su demanda la Diputación Foral de Navarra, recuerda el funcionamiento y características y el régimen jurídico del sistema eléctrico español.

Considera que la Diputación Foral de Navarra introduce elementos extraños para delimitar los servicios que presta ENTIDAD 1, confundiendo el medio empleado para prestar el servicio con el objeto del servicio y la retribución que percibe por el servicio con este.

Rechaza que se trate de servicios vinculados a bienes inmuebles en el ámbito del IVA, pues las prestaciones llevadas a cabo por las distribuidoras tienen por objeto la electricidad y no las instalaciones que emplean los transportistas, sin perjuicio, como se recoge en la resolución impugnada, que la norma de ubicación de los servicios de transporte en el domicilio fiscal del contribuyente se aplica con carácter prioritario, por ser norma especial, a la regla prevista para los servicios directamente relacionados con bienes inmuebles. Debiéndose atender a las normas de localización prevista en el Convenio, que establecen la localización del servicio objeto del recurso en origen, distinto del previsto con carácter general para el IVA que es el lugar de consumo, regla especial que sitúa los servicios de transporte en el domicilio fiscal del contribuyente.

Tampoco existe razón alguna para excluir el transporte de electricidad de la regla prevista en general para los transportes, y considerar que en exclusividad se refiere a transporte de personas y de bienes, cuando no existe norma que prevea tal exclusividad, ni ello se derive del sentido literal, técnico o jurídico del transporte de electricidad; sin que pueda negarse tal condición del servicio prestado por los distribuidores, ni diferenciarlo interesadamente de lo que denomina transporte tradicional por el distinto tratamiento que recibe a efecto de su agrupación en IAE.

Por último, pone de manifiesto que la controvertida se trata de una cuestión pacífica hasta la presente entre las Administraciones, incluida la demandante, y entre la transportista y los distribuidores y señala la contradicción en la que incurre la parte demandante en función de los intereses que defiende, cuando no puede obviarse que el régimen jurídico implantado responde a un sistema de equilibrio entre las Administraciones implicadas.

**QUINTO.-** La parte codemandada incide sobre lo pacífico de la cuestión hasta la presente controversia y la posición contradictoria e interesada de la parte demandante.

Considera correcto y acertado lo resuelto por la Junta Arbitral. Para la codemandada la LIVA, arts. 8 y 11, en relación con el artº 69.Dos k), regula la distribución de electricidad como una prestación de servicios de transporte de un bien corporal y lo considera como prestaciones de servicios, por lo que en tal consideración debe tenerse a efectos del Convenio Económico, lo que impide que pueda confundirse o subsumirse en otras figuras como la cesión de uso de redes y/o servicios directamente relacionados con inmuebles, existe una clara distinción legal entre ambos tipos de servicios entre los que no cabe confusión alguna, transporte frente a servicios relativos a inmuebles, como claramente lo muestra la jurisprudencia europea; sin que quepa hablar de cesión de uso que exige que el bien sea operado y explotado por el cesionario, porque cuando el bien sea operado por el prestador del servicio existe una prestación activa de servicio. En definitiva la regulación tributaria respecto del servicio de distribución eléctrica es acorde con el sentido jurídico, técnico y usual del término transporte, cuyo contenido consiste en unas prestaciones, derechos y obligaciones idénticos en lo esencial a los existentes en cualquier otro servicio de transporte, incluidos los convencionales, esto es, el traslado del bien al destino pactado y puesta a disposición del mismo a su destinatario, con responsabilidad del estado del bien y la pericia en el ejercicio del transporte.

El término acceso usado en la regulación sectorial significa por un lado, en sentido estricto, la primera conexión a la red, y por otro, en sentido general,

se refiere al derecho de todo posible interesado a que se le presten los servicios de transporte y distribución de electricidad. En el sector la distinción entre transporte y distribución no sirve más que para delimitar el transporte de energía eléctrica en redes de media y baja tensión. Obedeciendo el establecimiento en el Convenio como punto de conexión en el transporte el domicilio fiscal, a motivos de simplificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Añade la parte codemandada que la tarifa de acceso es la contraprestación del servicio de distribución eléctrica; confundiendo interesada y arbitrariamente la parte demandante la conceptualización en la regulación sectorial de transporte y distribución, cuando resulta incuestionable que de dicha normativa se deriva que la distribución es servicio de transporte y que como tal se tiene en la normativa fiscal y en concreto en el Convenio, como resulta de los arts 8, 11, 69 y 70 de la LIVA, cayendo en el error de considerar dicho servicio de transporte como prestaciones directamente relacionados con los inmuebles.

**SEXTO.-** Prevén los arts. 21 y 33 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, Ley 28/1990, de 26 de diciembre, las normas de localización en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA. Respecto del primero dispone el artº 21.B y C), en cuanto al lugar de realización de las operaciones, que se entenderán realizadas en Navarra las prestaciones de servicios, cuando:

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

*2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en Navarra cuando dichos bienes radiquen en territorio navarro.*

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".*

Estableciendo el artº 20 una remisión directa al IVA en cuanto que *"Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido".*

Respecto del IVA se prevé en el artº 33. 6. B y C, sobre exacción del impuesto que *"Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:*

*B) Prestaciones de servicios:*

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

*2.º No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles se entenderán realizadas en el territorio en que radiquen dichos bienes.*

*... C) No obstante lo dispuesto en las reglas A) y B) anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes:*



*... 2.ª Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa".*

La localización de las prestaciones de servicios a efectos de su gravamen no siempre resulta fácil por ser habitualmente transacciones complejas. En general las reglas de localización para determinar el lugar de imposición persiguen evitar conflictos competenciales entre las Administraciones afectadas.

En el caso concreto que nos ocupa, como puede observarse, las reglas de localización de determinadas prestaciones para su tributación, en lo que ahora nos interesa, establecidas en el Convenio resultan similares en la imposición directa del Impuesto sobre Sociedades e indirecta del IVA, a pesar de su distinta naturaleza, sus distintas características y sus finalidades inmediatas de uno y otro impuesto, el primero gira en torno a determinados rendimientos, el segundo al consumo, lo que suele ser determinante para la prevalencia de unas u otras reglas de localización, todo lo cual, en una materia que suele ser ciertamente compleja, añade dudas interpretativas en cuanto a la finalidad perseguida por el legislador al establecer las citadas reglas de localización, pero que en definitiva descubren un presupuesto puesto de manifiesto por las partes codemandadas, cual es intentar el equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren, como es el caso, distintos ámbitos territoriales presupuestarios, lo que pone de manifiesto que estas reglas de localización impuestas en los diversos gravámenes están dirigidas a hacer posible el citado equilibrio dado los regímenes concurrentes que inciden en el reparto entre los distintos territorios de los fondos tributarios que hayan de recaudarse.

Por ello cobra pleno valor las observaciones realizadas por las partes codemandadas cuando indican que hasta el presente conflicto la interpretación realizada por la Junta Arbitral era la que venía manteniéndose pacíficamente, incurriendo la propia parte actora en una posición contradictoria en función de sus propios intereses, y que la posición de esta responde, como ella misma

indica, a la consideración de que el sistema desarrollado le resulta injusto, por lo que el cauce procedente no será tanto este de impugnación, como el dotar al sistema de nuevos criterios, instando al efecto al resto de Administraciones afectadas para lograr la mejor eficiencia de sujeción de los diversos hechos impositivos entre los distintos territorios.

Desde luego los términos del Convenio no pueden ser más claros, en los servicios de transportes el domicilio fiscal del sujeto pasivo determina la Administración competente.

Por lo tanto si se llega a la conclusión que ENTIDAD 1 realiza el servicio de transporte, será competente a los efectos que interesa la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, en este caso la Hacienda de Bizkaia.

La parte actora comienza por negar la premisa mayor, esto es, que ENTIDAD 1 realice servicios de transportes, pues como distribuidora le corresponde la gestión de la infraestructura, percibiendo una contraprestación para permitir al usuario acceder a la energía que distribuye, se trata de servicios directamente relacionados con los bienes inmuebles, el conjunto de la infraestructura que gestiona ENTIDAD 1. Añade que tampoco el transporte de energía eléctrica es subsumible en el concepto de transporte que utiliza el Convenio, que hace mención en exclusividad al transporte tradicional de mercancías y personas.

Resulta patente que el presupuesto de hecho que constituye el fundamento obligacional es la actividad económica del transporte, realizado por empresarios o profesionales, como prestación de servicios, en los términos en que es utilizado el concepto de transporte en el Convenio, lo que demanda la depuración de su significación jurídica como elemento objetivo en su consideración de negocio jurídico identificado e identificable en el sector del ordenamiento jurídico que le dota de su régimen jurídico; que en el caso concreto que nos ocupa se traduce en determinar si la actividad económica que

realiza ENTIDAD 1 como sujeto pasivo de los referidos impuestos es la de transporte en el sentido otorgado en el Convenio.

**SÉPTIMO.-** La resolución impugnada que nos ocupa, como normas jurídicas de aplicación, señala, entre otras, la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, que le sirve a la Junta Arbitral para analizar y calificar la actividad que realiza ENTIDAD 1, igual hace la parte actora y demandadas, aunque ya advierte la parte codemandada que la citada ley no es aplicable plenamente al caso por motivos temporales; si bien, dado que las modificaciones introducidas en esta no suponen un cambio en el régimen jurídico del sector, ningún inconveniente existe para considerar correctos los análisis efectuados teniendo como referencia las disposiciones de dicha Ley.

La calificación jurídica de cualquier actividad económica objeto de análisis pasa necesariamente por conocer su realidad, así como las características técnicas y económicas de la actividad regulada por el ordenamiento jurídico, y la finalidad perseguida.

Se pretende con la ordenación del sector eléctrico hacer posible el adecuado suministro eléctrico de calidad al menor coste.

Con la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, se produce una radical transformación del régimen jurídico del suministro de electricidad, introduciendo la liberalización de un sector estratégico, se pasa de la explotación unificada, a un modelo regido por la liberalización del mercado y la libre competencia en el que cabe distinguir una serie de actividades tales como la generación, transporte, distribución y comercialización, a las que cabe añadir la gestión técnica y económica del sistema. Caracterizándose el sector eléctrico en que se constituye y opera como una industria con estructura y tecnología de red, tal y como nos ilustra el informe acompañado por la parte recurrente, al que no cabe otorgar más valor que el de exponer la realidad de la actividad que nos ocupa. Todo lo cual conforma un sistema cuya finalidad común es hacer

posible el suministro eléctrico en las condiciones de calidad previstas, y al mismo tiempo constituye un mercado en el que ha regir la libre competencia.

Como es conocido las industrias con tecnología de red se caracterizan económicamente por constituir monopolios naturales. Dada las características de la actividad en su conjunto, solo la separación de las diversas actividades presentes posibilitaba la libre competencia, distinguiendo aquellas en las que es posible la libre competencia, generación y comercialización, de aquellas en los que la actividad no es posible llevarla a cabo en competencia, transporte y distribución, por venir conformadas por una sola red, lo que exigía por un lado la independencia de cada una de estas actividades en su gestión, y poner al servicio imparcial de los productores y comercializadores las redes de transportes y distribución.

Estamos ante actividades separadas, de suerte que los operadores que desarrollan la actividad de distribución, artº 14 LSE, deben tener dicho objeto social exclusivo, evitando que la posición dominante por gestionar un monopolio natural de red única se pueda trasladar a las actividades de generación y comercialización, desarrolladas en libre competencia.

Es la Exposición de Motivos de la Ley 54/1997 la que expresa estas ideas: *"El suministro de energía eléctrica es esencial para el funcionamiento de nuestra sociedad. Su precio es un factor decisivo de la competitividad de buena parte de nuestra economía... Por otra parte, el transporte y la distribución de electricidad constituyen un monopolio natural: se trata de una actividad intensiva en capital, que requiere conexiones directas con los consumidores, cuya demanda de un producto no almacenable -como la energía eléctrica- varía en periodos relativamente cortos de tiempo. Además, la imposibilidad de almacenar la electricidad requiere que la oferta sea igual a la demanda en cada instante de tiempo, lo que supone necesariamente una coordinación de la producción de energía eléctrica, así como la coordinación entre las decisiones de inversión en generación y en transporte de energía eléctrica. Todas estas características técnicas y económicas hacen del sector eléctrico un sector*

*necesariamente regulado... El transporte y la distribución se liberalizan a través de la generalización del acceso de terceros a las redes. La propiedad de las redes no garantiza su uso exclusivo. La eficiencia económica que se deriva de la existencia de una única red, raíz básica del denominado monopolio natural, es puesta a disposición de los diferentes sujetos del sistema eléctrico y de los consumidores. La retribución del transporte y la distribución continuará siendo fijada administrativamente, evitándose así el posible abuso de las posiciones de dominio determinadas por la existencia de una única red".*

Generación, transporte, distribución y comercialización, reflejan una realidad básica, la energía eléctrica producida debe ser trasladada desde el punto de generación al de su consumo, por lo que resulta indudable que existe una actividad de transporte, pues fácticamente es una realidad insoslayable, de un bien que jurídicamente tiene la consideración de bien corporal.

Se caracteriza la actividad de distribución en el sector eléctrico, en tanto monopolio natural de red única, por asumir la función de entregar al consumidor para su consumo la energía eléctrica adecuada y de calidad. Estable[ce] el artº 41 de la LSE que será obligación de las empresas distribuidoras *"realizar el suministro de energía a los usuarios a tarifa en los términos previstos en el título siguiente"* y la de *"prestar el servicio de distribución de forma regular y continua, y con los niveles de calidad que se determinen, manteniendo las redes de distribución eléctrica en las adecuadas condiciones de conservación e idoneidad técnica"*.

Excluida la actividad de distribución de la libre competencia se establece un régimen económico para la retribución de los costes necesarios generados garantizada por todo el sistema. El artº 16 LSE prevé que la retribución de la actividad de distribución se establecerá administrativamente y permitirá fijar la retribución que haya de corresponder a cada sujeto atendiendo a los criterios previstos reglamentariamente. La tarifa de acceso cubre los costes regulados establecidos reglamentariamente e incluye la totalidad de los gastos asociados al uso de la red, tales como los subsidios a los generadores (las antiguas

primas), el déficit eléctrico, la compensación extrapeninsular y otros, entre los que se cuenta, sin duda, los generados a la distribuidora por el transporte de la electricidad, que son calculados por el regulador sectorial.

Visto su contenido y la finalidad llamada a cumplir, vincular la tarifa de acceso con la utilización de la infraestructura es un ejercicio de puro voluntarismo, ni las comercializadoras, ni los grandes consumidores, ni siquiera el consumidor final utiliza materialmente red alguna, ni de distribución ni de transporte, se limitan a recibir el suministro eléctrico con las características de calidad vistas.

Legalmente, pues, los distribuidores vienen obligados a realizar el suministro de energía eléctrica, servicio universal y esencial, y a garantizar su seguridad, continuidad y calidad. Y como se desprende del artº 36 del RTDC, asumiendo la obligación legal los distribuidores de construir, mantener y operar las instalaciones de distribución, cuya función es situar la energía en los puntos de consumo, lo que comporta necesariamente el transporte o la transmisión de energía eléctrica desde las redes de transporte hasta los puntos de consumo en las adecuadas condiciones de calidad.

Al derecho de acceso, arts. 11, 38 y 42 de la LSE, le corresponde, dentro del sistema descrito, en el que los operadores desarrollan su actividad en régimen de monopolio natural, transporte y distribución, y de libre competencia, generación y comercialización, un papel instrumental al servicio de hacer posible en este sector tan singular los principios de libre mercado y de libre circulación y contratación de la electricidad. No tiene en sí carácter sustantivo, sino que mediante el mismo se logra desactivar el monopolio que otorga el dominio sobre la red y permite la concurrencia de actividades competitivas en libertad mediante la compra y venta de la electricidad. Con la separación entre producción y venta, se evita que los propietarios de las redes en régimen de monopolio natural monopolicen el mercado interviniendo en la compra y en la venta, la electricidad que transita por la red de transporte y por la red de distribución pertenece a otros operadores y aquellos van a percibir

una contraprestación por sus servicios y por facilitar el uso de su red. Sirviendo a los expresados fines el derecho de acceso y la retribución que se percibe por parte de las distribuidoras no desnaturaliza la actividad que dentro del sistema del sector eléctrico corresponde a las distribuidoras, en los términos que anteriormente se han expuesto, y cuya característica básica que le dota de contenido no es otra que la transmisión de la electricidad desde la red de transporte a los puntos de consumo, esto es a transportar la electricidad, este es el objeto que caracteriza la actividad y el resto de deberes impuestos se supedita a hacer posible dicho suministro. Puede verse al respecto la Exposición de Motivos de la Ley 54/1997 cuando dice que: *"...el transporte y la distribución de electricidad constituyen un monopolio natural... el transporte y la distribución se liberalizan a través de la generalización del acceso de terceros a las redes. La propiedad de las redes no garantiza su uso exclusivo. La eficiencia económica que se deriva de la existencia de una única red, raíz básica del denominado monopolio natural, es puesta a disposición de los diferentes sujetos del sistema eléctrico y de los consumidores. La retribución del transporte y la distribución continuará siendo fijada administrativamente, evitándose así el posible abuso de las posiciones de dominio determinadas por la existencia de una única red"*.

Como se comprueba la tarifa de acceso en cuanto contraprestación del derecho de acceso cuya finalidad es la vista, resulta extraña a la conexión que pretende la parte actora de vincularla al uso de las infraestructuras, y con ella determinar una relación de servicio directamente vinculadas con las infraestructuras de la red de distribución, ni cabe confundir la retribución del servicio con este, ni cabe otorgar a la contraprestación el papel sustancial que caracteriza el servicio, sino que posee como ya se ha puesto de manifiesto un mero carácter instrumental dirigido a hacer posible la libre competencia viniendo determinado su contenido por las singularidades y necesidades del propio sistema eléctrico.

La parte recurrente afirma que el transportista eléctrico es un gestor de infraestructura, es el titular de la infraestructura pero no es realmente un

transportista, refiriéndose tanto a la entidad titular de la infraestructura de transporte, ENTIDAD 2, como a las sociedades distribuidoras, aunque introduce diferencias entre la actividad de transporte y de distribución - distinción que ha de rechazarse, puesto que desde el punto de vista que ahora interesa, la diferenciación entre una y otras es simplemente técnico y funcional, alta tensión versus media y baja tensión-, por lo que estamos ante un servicio relacionado directamente con los inmuebles constituidos por todo el conjunto de infraestructura radicado en Navarra; pero lo cierto es que conforme al régimen jurídico legalmente establecido en los términos en los que se han señalado, regulatorio de la actividad de las distribuidoras en el sector eléctrico indica que esta actividad tiene como objeto característico, que le dota de contenido e identifica y lo distingue, el de la transmisión de energía eléctrica desde la red de transporte hasta los puntos de consumo, esto es, traslada la energía eléctrica de un lugar a otro, haciendo posible un suministro de calidad, lo que constituye genuinamente una actividad de transporte.

Por todo ello, conforme al Convenio, estando ante un servicio de transporte, la Administración competente es la del domicilio fiscal de la entidad que realiza el servicio de transporte, en este caso ENTIDAD 1.

Técnica y jurídicamente, pues, no parece ofrecer duda el significado de transporte eléctrico, pero tampoco ofrece duda su significado usual, artº 12 de la LGT.

Desde luego la jerga jurídica utiliza conceptos a los que dota de una significación especial propia y exclusiva del ámbito jurídico o de alguna de sus ramas, lo que tiene un marcado reflejo en la regulación del IVA, pero siempre, claro está, es la regulación normativa la que otorga esa especial significación en el mundo jurídico; si jurídicamente no se dota a un concepto o término de una significación especial y propia del ámbito jurídico en el que opera, su significación no puede ser otra que la que se utiliza coloquial o usualmente. En el caso que nos ocupa, no existe ninguna definición conceptual que dé lugar a considerar que la utilización del término transporte en las normas que



examinamos es distinta de la que tiene usualmente, llevar algo (alguien) de un lugar a otro; cabe pensar, por tanto, que cuando el legislador utiliza el término transporte, en este caso de electricidad, y no prevé ninguna significación específica desde el ámbito jurídico en el que se desenvuelve, no puede más que estar refiriéndose a la acción que define el término transporte. Por eso, no podemos más que concluir que cuando el legislador utiliza el término transporte de electricidad se refiere a la acción de llevar a la electricidad de un lugar a otro, desde los puntos de producción al de su consumo, ya se ha señalado que así es en la legislación estatal, pero también el legislador comunitario le otorga la misma significación, Directiva 2009/72/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo, entiende por distribución, *"el transporte de electricidad por las redes de distribución de alta, media y baja tensión con el fin de suministrar a los clientes, pero sin incluir el suministro"*.

**OCTAVO.-** Ahora bien, la parte recurrente niega también que el concepto de transporte que utiliza el Convenio se refiera al transporte de energía eléctrica, sino que sólo es subsumible en el mismo el transporte tradicional de mercancías y personas.

Anteriormente se ha transcrito los preceptos del Convenio, y se observa que no recoge ninguna distinción, ni excluye alguna de las posibles manifestaciones del servicio de transporte.

La tesis de la parte actora es que el término transporte en el Convenio no engloba el transporte de energía eléctrica porque este se refiere en exclusividad al transporte tradicional de mercancías, más cuando lo sitúa junto a los servicios de mudanza, remolque y grúa, lo que indica, según su parecer, que no puede más que referirse a dicho transporte tradicional y no al de energía eléctrica.

Lo cierto es que, a pesar del esfuerzo que realiza la parte actora y los numerosos ejemplos con los que intenta ilustrar su tesis, lo que viene a negar de nuevo es el presupuesto primero, esto es que el transporte de energía

eléctrica sea realmente un servicio de transporte, sin que aporte en buena técnica hermenéutica criterios objetivos por los que pueda llegarse a dicha conclusión.

A nuestro entender el distinguir los servicios de mudanza, remolque y grúa, no significa más que dar un mismo tratamiento a efectos de localización a dichos servicios, no excluir a alguna modalidad de transporte, siendo la parte demandada la que ofrece un explicación histórica del porqué se incluye dichos servicios en las expresadas normas del Convenio.

En definitiva, resulta un argumento apriorístico la afirmación de que el Convenio con el término transporte sólo contempla el transporte tradicional, excluyendo el transporte de energía eléctrica, que pretende dotar de justificación introduciendo los factores diferenciadores entre los transportes tradicionales y el de electricidad, pero siendo estos evidentes en modo alguno se aportan razones atendibles de las que derivar la exclusión pretendida.

Positivamente no existe dato o regulación alguna de la que derivar que se ha querido establecer la distinción de la que parte la recurrente. Al contrario, en el ámbito del IVA el legislador cuando ha querido dar distinto tratamiento al servicio de transporte lo ha hecho expresamente; no hay duda que el concepto y significación de transporte de energía eléctrica tiene realidad expresa en la regulación del IVA, como señala el acuerdo de la Junta y la totalidad de las partes intervinientes en los reglas de localización en la Ley 37/1992, se hace mención expresa, sin duda, a transporte de electricidad, y ya hemos dicho anteriormente cuál es el significado técnico, usual y jurídico de este término, se está haciendo mención y dando un tratamiento determinado a esa realidad, a dicho servicio, artº 69. Dos. K), *"La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra"*. Es el propio legislador en el IVA, el que no

establece dos categorías distintas y diferenciadas, "transporte", por un lado, y "transporte de energía eléctrica", por otro, entendiendo que el término transporte solo comprende al llamado por la parte recurrente transporte tradicional, excluyendo el resto de modalidades, incluido el transporte eléctrico, puesto que si así fuera se hablaría de transporte de electricidad y de transporte, y como se comprueba en las mismas normas de localización, una vez establecido el régimen del transporte de electricidad, expresamente habla no de transporte, como categoría independiente a aquella, sino de, artº 70.Uno. 2) de *"Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discorra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:*

*a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.*

*b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal".* Esto es, estamos ante un concepto genérico y que engloba todas las modalidades y manifestaciones del transporte, de suerte que de acoger la tesis de la parte recurrente, esto es que el término transporte sólo comprende el transporte tradicional, hubiera sido suficiente hablar de transporte, sin tener que distinguir el de pasajeros y de bienes, que conforma el transporte tradicional.

Tampoco resulta lógico que una vez distinguido por el legislador el servicio de transporte de electricidad y establezca a dicho servicio una norma específica de localización, pueda encajar al mismo tiempo la previsión de una norma distinta de localización de ese mismo servicio de transporte de electricidad dentro de la regulación del artº 70.Uno. 1), *"Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:*

*1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.*

*Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, 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".*

Por lo que, resulta superfluo e inútil pretender integrar el servicio de transporte de electricidad, con un tratamiento específico, dentro de un servicio que recibe una regulación singular como se comprueba, no resultando posible defender que recogido el supuesto en el expresado artº 69.Dos.K), que lo recoge expresamente, y que, por ende, no puede arrojar duda sobre su consideración positiva, pretender vía interpretativa que se recoge en el artº 70.Uno.1º).

Es evidente que el servicio de transporte de electricidad a efectos de su localización en el IVA o se regula en uno o en otro precepto, y también es evidente que el mismo se recoge en el artº 69.Dos.K).

Carece, pues, de lógica alguna, que si el servicio de transporte de electricidad es un servicio relacionado directamente con bienes inmuebles, como defiende la parte recurrente, por coherencia con su postura era de esperar que en un sistema en el que se engloba varias actividades, generación, transporte, distribución y comercialización, nos ilustrara a qué se refiere el legislador cuando recoge y regula el concepto de transporte de electricidad.

En buena lógica sólo cabe concluir que el legislador, no sólo nacional, sino también europeo, cuando hace referencia a transporte de electricidad sólo puede referirse más que a la actividad de transporte y distribución en el sector eléctrico, lo que excluye *in radice* que pueda subsumirse entre aquellos vinculados directamente con bienes inmuebles. Otra cosa es negarle al transporte de electricidad virtualidad jurídica alguna, un servicio inexistente, lo que desmiente categóricamente la propia regulación realizada por el legislador.

Afirma la parte recurrente que la razón de la especialidad contemplada para el transporte tradicional, es facilitar su aplicación sin tener que precisar en cada caso el territorio en el que se ha realizado el trayecto del transporte, dada su incertidumbre, señalando que en cambio ENTIDAD 1 puede precisar en todo caso los peajes de acceso cobrados sobre la red eléctrica que se encuentra ubicada en territorio navarro. Pues bien basta atender a las características que se señala en el informe que acompaña la parte actora, para concluir que en este tipo de industria, existen muchísimas más incertidumbres que en el transporte de mercancías y personas, para determinar por dónde se ha realizado el trayecto, más cuando puede observarse que en entramados de la malla bien puede comprender pequeños núcleos de población como formaciones que abarcan distintas provincias o regiones, y en otros asuntos en los que la parte recurrente ha sido parte nos ha ilustrado al respecto diciendo que *"En efecto una vez que la energía eléctrica entra en la red eléctrica, se*

*confunde con la existente dentro de ella y nadie es capaz de individualizarla no de especificarla (como ocurre, por ejemplo con los distintos afluentes que desembocan en el mismo río: nadie puede especificar qué agua procede de cada uno de ellos... ni en qué lugar preciso de la red eléctrica circula la energía concreta que finalmente se consume".*

Por lo demás, a pesar de que el recurrente insiste en la relevancia que representa el distinto encuadramiento en las Tarifas del IAE del transporte tradicional y del transporte de electricidad, ha de convenirse que estamos ante un problema de localización, por lo que la relevancia de la distinción en el IAE habrá que intentar, al menos, relacionar con los principios y reglas de localización. Ha de recordarse que el Impuesto sobre Actividades Económicas grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas (artículo 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales), por los sujetos pasivos, personas físicas o jurídicas, que las realizan (artículo 83) y la cuota tributaria se determina con arreglo a las tarifas aprobadas por el Gobierno, en las que se fijan la cuotas mínimas, atendiendo siempre al beneficio medio presunto de la actividad gravada (artículos 84 y 85). Como se ve ninguna relación existe con las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA, extensible en este caso al Impuesto sobre Sociedades. Con todo, era a la parte recurrente a la que correspondía establecer la conexión antes aludida, pero nada de ello hace la parte recurrente que se sirve de esta distinción para abundar en la diferenciación que constituye el núcleo de su discrepancia, a saber que el término de transporte que utiliza el Convenio, se refiere en exclusividad al tradicional y excluye al transporte de energía eléctrica, lo cual, como se ha indicado, no puede mantenerse.

**NOVENO.-** Por lo expuesto, procede desestimar los recursos interpuestos, con imposición de costas a la parte recurrente, de conformidad con lo que establece el art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 de dicho precepto legal, fija el importe máximo de las costas, por

todos los conceptos, en la cantidad de 8000 euros, que serán satisfechas por mitad a cada una de las partes demandadas.

En nombre de su Majestad el Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución.

## **FALLAMOS**

Que debemos desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Navarra, contra la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 7 de febrero de 2014, con imposición de costas a la recurrente, en los términos fijados en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo Manuel Vicente Garzón Herrero Ángel Aguillo Avilés Joaquín Huelin Martínez de Velasco José Antonio Montero Fernández Manuel Martín Timón Juan Gonzalo Martínez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Antonio Montero Fernández, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.