

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 348/2013

Votación: 12/11/2014

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. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

En la Villa de Madrid, a trece de Noviembre de dos mil catorce.

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 348/2013 interpuesto por LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 1 y bajo dirección del Letrado y, por la mercantil ENTIDAD 1, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 y bajo la dirección de Letrado, contra la Resolución 10/2013 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de fecha 28 de junio de 2013, por la que se resuelve el conflicto de competencias 27/2010, interpuesto por la Hacienda Foral de Bizkaia contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con las competencias inspectoras de la mercantil ENTIDAD 1, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2008.

Han sido partes recurridas LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado y la mercantil ENTIDAD 1, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 2

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, en representación de LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, y el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, en representación de la mercantil ENTIDAD 1, con fechas 4 y 25 de septiembre de 2013, respectivamente, interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la Resolución

10/2013 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de fecha 28 de junio de 2013, por la que se resuelve el conflicto de competencias 27/2010, interpuesto por la Hacienda Foral de Bizkaia contra la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con las competencias inspectoras de la mercantil ENTIDAD 1, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2008. Dichos recursos fueron registrados por el Registro General del Tribunal Supremo con los números 348/2013 y 369/2013, respectivamente.

SEGUNDO.- Por Diligencia de Ordenación de fecha 11 de septiembre de 2013, fue admitido a trámite el recurso contencioso-administrativo interpuesto por LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA y, por Diligencia de Ordenación de fecha 2 de octubre de 2013, con carácter previo a la admisión a trámite del recurso interpuesto por la mercantil ENTIDAD 1, se acordó oír a las partes por plazo de cinco días, sobre la acumulación de los recursos 348/2013 y 369/2013.

Evacuado el traslado conferido, las representaciones procesales de LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA y de la mercantil ENTIDAD 1, con fechas 11 y 14 de octubre de 2013, respectivamente, presentaron escritos manifestando la primera que nada tenía que oponer a la acumulación de ambos recursos, mientras que por la segunda se manifestaba que no tenía alegaciones sobre dicha acumulación.

Asimismo, por Diligencia de Ordenación de fecha 17 de octubre de 2013 se tuvo por personado y parte a LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado, en concepto de parte recurrida, concediéndole el plazo de cinco días para que alegue lo que su derecho convenga sobre la posible

acumulación de los citados recursos; evacuando el traslado conferido mediante escrito presentado con fecha 18 de octubre de 2013, en el que manifestaba que nada tenía que oponer a la referida acumulación.

Y, por Decreto de fecha 21 de octubre de 2013, se acordó la acumulación al recurso 348/2013 del recurso 369/2013, tramitándose en lo sucesivo como un único proceso bajo el número 348/2013, junto con la reclamación del expediente administrativo.

TERCERO.- Por Diligencia de Ordenación de fecha 6 de noviembre de 2013 se tuvo por personado y parte al Procurador D. José NOMBRE Y APELLIDOS 2, en nombre y representación de la mercantil ENTIDAD 1, como parte recurrida en el recurso interpuesto por LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA.

CUARTO.- Recibido el expediente administrativo, junto con los emplazamientos realizados a los interesados en el procedimiento, por Diligencia de Ordenación de 19 de noviembre de 2013, se otorgó a la parte recurrente DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, el plazo de veinte días para la formalización de la demanda. Trámite que fue evacuado, mediante escrito presentado con fecha 18 de diciembre de 2013, en el que expuestos los hechos y fundamentos de derecho, suplicó a la Sala *“dicte sentencia por la que se anule la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico nº 10/2013, de 28 de junio de 2013, y en la que se declare la competencia inspectora de la Diputación Foral de Bizkaia respecto a la entidad ENTIDAD 1, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008”*. Y por otrosí segundo, solicitó el trámite de conclusiones.

QUINTO.- Por Diligencia de Ordenación de fecha 19 de diciembre de 2013, se tuvo por formalizada la demanda por LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo al segundo recurrente, la entidad ENTIDAD 1, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 . Trámite que fue cumplimentado, mediante escrito presentado con fecha 27 de enero de 2014, en el que expuestos los hechos y fundamentos de derecho, suplicó a la Sala *“dicte en su día sentencia por la que acuerde anule la Resolución impugnada, por no ser conforme a Derecho, declarando que: a) Correctos los puntos de conexión aplicados por ENTIDAD 1 en el ejercicio 2008 en el cálculo del volumen de operaciones incluido en sus autoliquidaciones resúmenes anuales correspondientes a dicho ejercicio, asignando como contraprestación de la prestación del servicio de distribución eléctrica además de la tarifa de acceso, aquella parte de la tarifa integral que retribuye la prestación de dicho servicio, b) La incompetencia de la AEAT para ejercer competencias inspectoras respecto del IVA, ejercicio 2008, de ENTIDAD 1, que corresponde a la DFB conforme a lo dispuesto en el artículo 29. Seis del Concierto Económico, al tener mi representada su domicilio fiscal en el País Vasco y habiendo tenido un volumen de operaciones superior a 7 millones de euros en el ejercicio anterior, no alcanzaba el 75% del volumen de operaciones en territorio común”*. Y por otrosí primero y tercero, solicitó el recibimiento del pleito a prueba e interesó el trámite de conclusiones, respectivamente.

SEXTO.- Por Diligencia de Ordenación de fecha 3 de febrero de 2014, se tuvo por formalizada la demanda por la entidad ENTIDAD 1, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a la parte recurrida LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito presentado con fecha 12 de febrero de 2014, con la

súplica a la Sala de que *“dicte sentencia desestimando los recursos contencioso-administrativos interpuestos, con imposición de las costas procesales”*.

SÉPTIMO.- Por Diligencia de Ordenación de fecha 14 de febrero de 2014, se tuvo por contestada la demanda por el Abogado del Estado, dándose traslado a la mercantil ENTIDAD 1, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, de la demanda formulada por LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, con entrega del expediente administrativo, para que la conteste en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado, mediante escrito presentado con fecha 18 de marzo de 2014, con la súplica a la Sala de que *“tenga por evacuado el trámite de contestación a la demanda conforme a lo indicado en el cuerpo del presente escrito”*.

OCTAVO.- Por Auto de fecha 19 de marzo de 2014, la Sala acordó recibir el pleito a prueba, admitiéndose la prueba documental propuesta por la mercantil ENTIDAD 1, teniéndose por reproducidos para su práctica el expediente administrativo y el documento aportado con su escrito de demanda.

NOVENO.- Por Diligencias de Ordenación de fechas 1 y 16 de abril de 2014, se dio traslado a las recurrentes, DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA y la mercantil ENTIDAD 1, para que en el término de diez días presentaran escritos de conclusiones, trámite que fue cumplimentado mediante escritos presentados con fechas 15 de abril y 7 de mayo de 2014, respectivamente.

Asimismo, por Diligencias de Ordenación de fechas 8 y 26 de mayo de 2014, se dio traslado a las partes recurridas, LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO e ENTIDAD 1, para que en el término de 10 días presentaran escritos de conclusiones, trámite que fue cumplimentado mediante escritos presentados con fechas 16 de mayo y 9 de junio de 2014, respectivamente.

DÉCIMO.- Por Providencia de fecha 14 de Julio de 2014, se señaló para votación y falló el día 12 de Noviembre de 2014, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de los presentes recursos acumulados 348/2013 y 369/2013, la impugnación de la resolución 10/2013 de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de fecha 28 de junio de 2013, recaída en el conflicto arbitral 27/2010 interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra Diputación Foral de Bizkaia en relación con la localización de las operaciones en los distintos territorios de la entidad ENTIDAD 1, correspondiente al IVA ejercicio de 2008, en relación con los criterios aplicables para la determinación del volumen de operaciones realizados en cada territorio; considerando la Junta Arbitral que el volumen de operaciones a efectos del IVA superó el 75% del total, por lo que declara que la competencia de la inspección de la sociedad ENTIDAD 1, respecto del IVA, ejercicio 2008, corresponde a la Administración del Estado.

SEGUNDO.- El objeto del conflicto se limitó a determinar a cuál de las dos Administraciones enfrentadas pertenece la competencia para la inspección del IVA del ejercicio de 2008 conforme al Concierto Económico, puesto que el artº 29 sobre “Gestión e Inspección del Impuesto” establece como criterio que en el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

ENTIDAD 1 en su declaración resumen anual del IVA ejercicio 2007 consignó un porcentaje de volumen de operaciones correspondiente al Estado del 74,66% y a Navarra de 3,79%. La inspección de la Hacienda Foral mediante acta firmada de conformidad por la interesada modificó los referidos porcentajes, al aplicar un nuevo método de cómputo al variar la calificación de las operaciones que sirvieron de base para a la declaración, consistiendo el nuevo sistema propuesto para el cálculo de la proporción de volumen de negocios para los clientes sometidos a tarifa integral en diferenciar dentro de la contraprestación la parte correspondiente a la entrega de bien de electricidad y la parte correspondiente a prestación de servicio de transporte o distribución.

La Junta Arbitral rechaza el nuevo método de cálculo del porcentaje del volumen de operaciones de ENTIDAD 1 pretendido por la entidad, que implica distinguir la actividad de distribución respecto a la venta de energía, porque si bien desde la perspectiva de la ordenación del sector eléctrico se trata de actividades distintas, a efectos de la aplicación del Concierto, que atiende al lugar de la realización, ha de entenderse que la actividad de suministro de energía por las empresas

distribuidoras a los clientes a tarifa integral constituye una única operación, revistiendo la entrega de energía carácter predominante.

Esta interpretación se apoya en el carácter unitario del contrato de suministro de energía eléctrica según la doctrina civilista y en la doctrina del TJUE sentada a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sentencias de 27 de octubre de 2005 y 29 de marzo de 2007.

Por otra parte, respecto de la consideración de Navarra como "territorio común", lo que tenía incidencia, dado que los porcentajes de volumen de operaciones declarados en 2007, no acepta los argumentos aducidos por ENTIDAD 1 y por la Diputación Foral de Bizkaia para demostrar que la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, que mantuvo que, a efectos del cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones el territorio de Navarra forma parte del territorio común, es contraria a Derecho, al ser clara e inequívoca y aplicable al caso la referida doctrina.

TERCERO.- La Diputación Foral de Bizkaia mantiene, en primer lugar, en síntesis, que la conclusión de la Junta Arbitral, sobre la indivisibilidad de la tarifa integral a efectos de aplicar un punto de conexión conjunto para el cálculo del volumen de operaciones de conexión, y sobre el carácter accesorio del servicio de transporte a la entrega de la energía, vulnera el Concierto Económico por las siguientes razones:

1ª) La remisión del Concierto Económico en su remisión a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido no tiene las consecuencias indicadas, no siendo posible traer al ámbito del Concierto la doctrina de

las prestaciones mixtas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ante el funcionamiento del sector eléctrico en los años discutidos y el sistema de retribuciones del sector, no permitiendo en cualquier caso dicha doctrina llegar a la conclusión de la resolución 7/2013 –que es tomada como referencia y reproducida por la Junta Arbitral para justificar la conclusión a la que llega-, incluso en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido y sin tener en cuenta los principios propios del Concierto Económico.

2ª) ENTIDAD 1 prestaba como servicio a todos sus clientes la distribución de electricidad, pero no la comercialización (sólo entregaba electricidad a los clientes del mercado regulado, a tarifa general); y prestaba el mismo servicio de distribución a los dos tipos de clientes con los que contaba: a los cualificados (a los que sólo prestaba servicios de transporte), y a los clientes a tarifa general (a los que, además, les vendía electricidad a un precio regulado).

3ª) ENTIDAD 1, prestaba la comercialización a los clientes de la tarifa integral por disposición legal, (art. 9 de la ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en la redacción que tenía en los ejercicios controvertidos) más como una obligación de servicio público que como una actividad propia, pues desde la finalización del mercado regulado, en 2009, únicamente realiza lo que realmente constituye su actividad propia, la distribución eléctrica, si bien ya había una distinción absoluta de actividades en la Ley del Sector Eléctrico.

4ª) Los clientes a tarifa general pagaban a las empresas distribuidoras unas tarifas establecidas cada año mediante Real Decreto, tarifas que se determinaban en función de la estimación de las costes globales del sector eléctrico, destinándose los ingresos percibidos por las

distribuidoras de sus clientes a tarifa integral, en primer lugar, a pagar al productor de la electricidad de conformidad con los precios de mercado energético, siendo el resto de la recaudación entregado a la Comisión Nacional de Energía para que como organismo liquidador retribuyera a todos los agentes y operadores del sistema, por lo que por el concepto de venta de energía eléctrica no obtenía beneficio empresarial alguno.

5ª) La separación de las actividades de entrega de energía y distribución de energía en la ley del Sector Eléctrico y en la normativa comunitaria de la que trae causa obliga a calcular qué importe corresponde a cada operación o actividad, recordando que, aunque la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte, propuso el siguiente criterio:

" La tarifa de acceso a la red unitaria promedio: es el resultado de dividir los ingresos anuales por tarifa de acceso (euros) entre la energía distribuida a los clientes de tarifa de acceso (KWH).

La tarifa integral unitaria promedio: es el resultado de dividir los ingresos anuales por tarifa integral (euros) entre la energía distribuida a los clientes de tarifa integral (KWH).

El cociente entre ambas tarifas unitarias promedio de cada ejercicio nos daría aproximadamente la parte de la tarifa integral que estaría retribuyendo el acceso a la red de distribución para el tránsito de la energía eléctrica hasta el punto de suministro".

6ª) La doctrina civilista respecto del contrato de suministro que menciona la Junta Arbitral no resuelve nada a efectos del asunto litigioso, ante la necesidad de tener en cuenta tanto la regulación del sector eléctrico como el espíritu y finalidad del Concierto Económico, no apuntalando en todo caso la argumentación de la resolución 7/2013.

7ª) El riesgo y la esencial actividad empresarial estaba en la distribución, generándose el valor añadido en la actividad de distribución, por lo que no puede ser accesoria de otra que no lo aporta.

Por otra parte, critica que la Junta no haya analizado los argumentos ofrecidos que impiden concluir que las operaciones realizadas en la Comunidad Foral de Navarra se consideren realizadas en territorio de régimen común, a efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, sin que la sentencia del Tribunal Supremo interpretando el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra invocada sea aplicable, tratándose en todo caso de una única sentencia.

Recuerda que el Concierto Económico es una norma jurídica muy singular que tiene un peculiar encaje en nuestro ordenamiento jurídico a través de la disposición adicional primera de la Constitución y el Estatuto de Autonomía del País Vasco.

Agrega que además el Concierto no solamente es una norma pactada que debe interpretarse y aplicarse respetando su esencia, sino que es la traslación al ordenamiento del art. 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, que establece la atribución incondicionada a las instituciones competentes de los territorios históricos de la competencia para mantener, establecer y regular su régimen

tributario, así como para la gestión, inspección y exacción de todos los impuestos, excepto la Renta de Aduanas y los Monopolios Fiscales, por lo que las restricciones a esa atribución competencial deben interpretarse en sus términos estrictos.

Por todo ello precisa que la exclusión que realiza el Concierto se refiere exclusivamente a los contribuyentes que realicen el 75 por 100 o más de sus operaciones en territorio común, no siendo posible oponer a ese concepto ningún otro, ya que lo relevante es lo que se haga en el ámbito competencial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que es el que sin dificultades se identifica como el territorio común.

CUARTO.- La misma línea defensiva mantiene ENTIDAD 1 Distribución, al señalar que la interpretación realizada por la Junta Arbitral no es conforme a Derecho, al ser preciso tratar las operaciones en el ámbito tributario conforme a su propia naturaleza regulatoria y económica, es decir, la distribución de energía eléctrica como una prestación de servicios y la venta de energía como una entrega de bienes, lo que tiene apoyo en la propia doctrina jurisprudencial del TJUE que reconoce que la regla general es la independencia de las prestaciones, por lo que debe acudir a sus características particulares para determinar cuando estamos ante dos operaciones económicas o ante una única operación.

Para la representación de la entidad, en el supuesto litigioso, estas características particulares se encuentran en el carácter regulado de las actividades del sector eléctrico, y en el hecho de que la concurrencia de un mismo sujeto prestador de ambas operaciones constituye una situación transitoria aplicada a ENTIDAD 1 por imperativo legal que no altera la naturaleza de ambas prestaciones.

En definitiva, defiende que la correcta aplicación de los artículos 27 y ss del Concierto Económico y, por remisión a los efectos de la calificación de las operaciones, los artículos 8, 11, 78 y 79 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, permite concluir que las distintas prestaciones englobadas en el contrato de suministro a tarifa integral suscrito por ENTIDAD 1 Distribución con algunos de sus clientes deben ser consideradas como prestaciones independientes.

A su vez, en cuanto a la consideración de Navarra, como territorio común mantiene que ni la letra del Concierto Económico ni la interpretación sistemática del Concierto Económico con el resto del ordenamiento jurídico permiten aceptar la conclusión de que el territorio de la Comunidad Foral de Navarra pueda ser considerado territorio común, sin que sea invocable la doctrina del Tribunal Supremo a que se refiere la Junta Arbitral, al haberse dictado en un asunto en que se estaba interpretando otra regulación, la del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra y, por tanto, no afecta a la interpretación del mismo precepto que estaba sometido a enjuiciamiento de la Junta Arbitral.

QUINTO.- La Administración General del Estado se opone al recurso.

En primer lugar, frente a la diferenciación pretendida de contrario de la contraprestación que satisfacen los clientes sometidos a tarifa general, durante el periodo transitorio en que los distribuidores también comercializan energía, que básicamente dura desde 1999 hasta 2009, insiste que nos encontramos ante una única operación, en la que la

prestación principal de los distribuidores es la de venta de energía, resultando el resto de actividades que realizan accesorias a la comercialización, por lo que el transporte no debe tener su propia regla de localización por no constituir una prestación de servicios autónoma desvinculada de la entrega de electricidad, con independencia del coste de uno y otra.

En el desarrollo de esta alegación, el Abogado del Estado con carácter previo al análisis del periodo transitorio, señala que la postura de la Diputación Foral de Bizkaia adolece del fallo de confundir "añadir valor" y "obtener beneficio", pues puede realizarse una actividad que añade valor sin obtener beneficio, incluso obteniendo pérdidas, afirmando, a continuación que el planteamiento que se realiza del periodo transitorio es falso, ya que obvia que el motivo del crédito al sistema eléctrico que tienen activado las empresas que operan en el sector de la electricidad es precisamente el déficit de tarifa, por lo que las operaciones de comercialización tienen su precio e incluso su beneficio, aunque su cobro haya quedado diferido con cargo al consumo futuro.

A continuación, en contra de lo que mantienen los recurrentes, considera que el punto de vista que hay que tener en cuenta es el del consumidor, no el de la empresa, de manera que el transporte y la distribución son actividades complementarias, señalando que lo que contrata el cliente es exclusivamente el suministro de energía eléctrica, siéndole irrelevantes las circunstancias anteriores, esto es, dónde se ha producido y desde dónde se ha transportado, por lo que la utilización de las sedes de transporte no es algo que contraten los clientes, ya que ellos desean única y exclusivamente energía eléctrica, a cambio de un precio, que debe incluir todos los costes necesarios para hacer la entrega más el margen de beneficios que se desee obtener, incluyendo en estos costes lógicamente el de la utilización de las redes de distribución de energía,

satisfaciendo, incluso, en los periodos en que no hay consumo, una cuota fija que no tiene relación directa con el transporte de energía, sino más bien está vinculada con la disponibilidad de energía.

Por todo ello, entiende que en los clientes de tarifa integral no hay para ellos, dos contratos ni dos prestaciones, sino un contrato y una prestación, por lo que no son de aplicación las normas establecidas en los artículos 16 C segundo y 28 B segundo del Concierto Económico, que establecen que, no obstante, las demás disposiciones relativas al lugar de realización de las operaciones, se entienden realizadas en el País Vasco las operaciones, cuando el sujeto pasivo que las realiza tiene su domicilio fiscal en territorio vasco, relativas a "los servicios de transporte, incluso las de mudanza, remolque y grúa" , sino la regla relativa a la entrega de electricidad, aunque ello suponga existencia previa de un transporte, prevista en dichos preceptos.

Cita en su apoyo la sentencia de esta Sala de 13 de abril de 2011, asunto ENTIDAD 3, concluyendo el Abogado del Estado que el método pretendido para diferenciar las cuantías respecto a la tarifa es artificial, no estando contemplado en normal legal alguna, siendo, en cambio lógica, la regla del Concierto Económico, en cuanto que respecto al Impuesto sobre Sociedades el lugar donde se produce el beneficio es el del pago por el cliente, mediante la puesta a disposición del bien, y con relación al IVA un tributo que paga el consumidor final, con independencia de quien lo recaude y donde haya sido agregado el valor añadido, por lo que las normas contenidas en la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, son plenamente aplicables al presente caso.

En segundo lugar, niega el concepto de "territorio de régimen común" que defienden las partes demandantes, que comprende todo el

territorio nacional pero excluido el del País Vasco y también el de la Comunidad Foral de Navarra, ante la doctrina de esta Sala, sentencias de 26 de mayo de 2009, rec. contencioso administrativo 305/2008, y de 17 de octubre de 2013, rec. contencioso administrativo 538/2012, interpretando el art. 18.2 y otros de la Ley del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión aprobada por la ley 25/2003, de 15 de julio, por lo que a efectos del computo de los porcentajes de volumen de operaciones a que se refiere el Concierto Económico el territorio de Navarra forma parte del territorio común.

SEXTO.- Expuestas las posiciones de las partes, hay que tener en cuenta que la ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con el País Vasco, preveía en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, el art. 26, conceptuado este tributo como concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado; el artº 27, sobre “Exacción del Impuesto”, regula esta materia, y en lo que ahora interesa prevé que cuando el sujeto pasivo opere en territorio común o vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establece en el artº 28; y establecía que los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros, tributarán en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco; entendiéndose como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad; operando el sujeto pasivo en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con el artº 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios; y en

cuando a la “Gestión e Inspección del Impuesto”, el artº 29 establece que la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común o vasco, se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco la comprobación e investigación se realizará por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, pero en el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones, de acuerdo, con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado.

Establece el artº 28 que "A los efectos de este Concierto Económico, se entenderá realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: A) Entregas de bienes: 1ª : Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados

(...)

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

(...)

B) Prestaciones de servicios: 1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúan desde dicho territorio.

(...)

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco... 2º) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa".

SÉPTIMO.- Esto sentado, las cuestiones fundamentales que se plantean en los recursos versan, de un lado, sobre el tratamiento del suministro de energía a la tarifa integral en los periodos examinados a efectos de la aplicación de los criterios de localización del volumen de operaciones, esto es, si constituye una sola operación, que debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales o, por el contrario, estamos ante actividades independientes, la de distribución, prestación de servicios, frente a la venta de energía, entrega de bienes, en los clientes de tarifa integral; e incluso si aún tratándose de una sola operación cuál de las actividades desarrolladas, la de distribución o la de comercialización, es principal respecto de la otra. De otro lado, sobre la consideración de las operaciones realizadas en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra, a efectos de determinar el cómputo de las realizadas en territorio de régimen común, a la hora de aplicar las reglas

de atribución de competencias normativas y de inspección en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Concierto Económico, es decir, si Navarra forma parte del territorio común a efectos del Concierto Económico.

OCTAVO.- Por lo que respecta a la primera cuestión, no cabe desconocer que resultaba pacífico entre las partes que respecto de los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica de los clientes de tarifa integral, su localización se hacía en función del territorio en el que se realiza el último proceso de transformación de la energía eléctrica que se produce en el lugar donde está localizado el punto de suministro, ya que es ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente, artº 28. Uno. A).1º,a). Sin embargo, como ya se ha indicado, a raíz de la intervención de la Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia y consentimiento de ENTIDAD 1 se propone que se aplicase un nuevo método de cálculo del porcentaje del volumen de operaciones en cada territorio, que consistía en dividir los ingresos por tarifa integral en dos componentes, por una parte los ingresos por venta de energía y por otra los ingresos por servicios de transporte, asignando los primeros al lugar de la puesta a disposición del adquirente y los segundos al territorio del domicilio fiscal de la entidad que realiza la distribución de la energía eléctrica.

NOVENO.- Con independencia de lo anterior, hay que reconocer, como mantiene la Junta Arbitral, que la validez del método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a los distintos territorios, propuesto por ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia, que supone la división de la factura por tarifa integral en una parte correspondiente a la actividad de distribución y otra correspondiente a la venta de energía, ha de enjuiciarse sólo a la luz del Concierto Económico.

La cuestión principal consiste en determinar si en el caso controvertido se está en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, ante dos tipos de operaciones comerciales diferentes.

A los efectos que ahora interesa resulta conveniente recordar las especiales circunstancias en las que tiene lugar las operaciones que nos ocupan, especiales circunstancias que vienen de la mano del régimen jurídico aplicable al sector eléctrico, en particular al suministro eléctrico, y al régimen transitorio en el que tienen lugar las mismas, que con tanta exhaustividad han sido descritas por las partes intervinientes.

Con la Ley del Sector Eléctrico de 1997 se inicia el proceso de liberalización del sector eléctrico, siendo necesario al efecto la separación vertical de las actividades que conforman dicho sector, caracterizado por la convivencia de actividades potencialmente competitivas con otras que constituyen un monopolio natural, pretendiendo la nueva regulación y durante un período transitorio que culminaría en 2009 procurar la separación jurídica de las distintas actividades que configuraban el sector eléctrico, producción o generación, transporte, distribución y comercialización. Al efecto se distinguió entre actividades que se podían ejercer libremente y actividades reguladas, entre las que se encontraban la distribución y el suministro a clientes que compraban a tarifa.

En las primeras cabe identificar la presencia de una comercializadora que vende electricidad al consumidor al precio que libremente pacten, estamos en presencia de un contrato de suministro, contrato atípico en nuestro ordenamiento jurídico y cuyas características y contenido es puesto de manifiesto por la jurisprudencia como bien se refleja en la resolución de la Junta Arbitral; es un contrato de naturaleza privada, en el que las partes pactan libremente prestaciones periódicas

mediante la compensación de un precio, siendo el precio de la electricidad el que libremente se pacte, es un precio no regulado.

Pero la relación jurídica que nos ocupa y que debe ser objeto de examen difiere sustantivamente de la anterior, presentando singularidades que son necesarias resaltar. Nos encontramos por un lado una relación contractual entre las distribuidoras, que actúan en régimen de monopolio, y los consumidores, por el cual aquellas se comprometen al suministro de energía eléctrica con un nivel de calidad determinado a cambio de un precio, estos precios son fijados previamente mediante un procedimiento establecido normativamente para todo el territorio nacional por el Gobierno, limitándose las distribuidoras a recaudar dichos ingresos para ser sometidos a un procedimiento de liquidación por el que se reparte el importe total de lo recaudado por las distribuidoras entre las mismas conforme unos porcentajes previamente fijados a cada una de las actividades presentes en el suministro eléctrico. Mientras se procede a la liberalización del sector, durante el período transitorio, en principio al menos, en el suministro a clientes a tarifa integral resulta evidente el carácter de servicio público de prestación obligatoria, en el que cabe distinguir por una parte la relación, ya vista, entre las distribuidoras y los clientes y por otra la relación administrativa entre las distribuidoras y la Administración que determina acabadamente el contenido de la relación jurídica entre distribuidoras y sus clientes, en tanto en cuanto delimita normativamente el contenido de aquella relación contractual en sus elementos sustantivos; todo lo cual determina la naturaleza jurídica del contrato en el suministro de electricidad a los clientes de tarifa integral, en el que cabe distinguir un contrato que en parte es privado, suministro de energía a cambio de un precio regulado, y en parte administrativo en tanto que se establece una serie de condicionantes impuestos normativamente para hacer posible el suministro de calidad de electricidad a un precio regulado. Resulta incuestionable que el objeto de este contrato es el suministro de electricidad, que para las distribuidoras

tiene carácter obligatorio, y que para los clientes representa un derecho a recibir el suministro de energía eléctrica cuando así lo soliciten.

No es procedente pretender trasladar al período transitorio la separación de actividades y la liberación del mercado y realizar el análisis jurídico de la relación jurídica antes descrita entre distribuidores y clientes de tarifa integral con base a dicha situación jurídica, que en principio no se alcanzaría hasta 2009. Lo cierto es que durante el período transitorio que nos ocupa, no hay separación de actividades entre distribución y comercialización entre personas jurídicas distintas, sin que exista, pues, disgregación del contrato de suministro, y conforme al contrato de suministro, único entre distribuidora y cliente a tarifa integral, aquella venía obligada a suministrar energía eléctrica al cliente en un punto determinado y con las características técnicas de calidad establecidas reglamentariamente, a cambio del pago de la tarifa establecida, quedando integrado en este contrato el común de las actividades necesarias al efecto, en tanto que las mismas, entre las que cabe señalar el transporte y la distribución, ambas de claro carácter instrumental, vienen vinculadas inescindiblemente a un único contrato de suministro de energía prestado por un único sujeto.

Pues bien, no obstante la brillante exposición que realizan los recurrentes para defender su posición, atendiendo a la regulación del sector eléctrico, en la comercialización realizada por empresas distribuidoras en el periodo discutido, a efectos de la identificación del lugar de la realización de las operaciones, para aplicar los puntos de conexión del Concierto no cabe hablar ante la existencia de un único contrato, de una actividad mixta, mezcla de transporte, por la distribución de la energía eléctrica, y de entrega de un bien corporal, a fin de repartir los ingresos de la factura entre ambas actividades, asignando los mismos en función de las dos reglas que contempla el art.28 del

Concierto, el domicilio fiscal para los servicios de distribución y el territorio del punto de consumo para la entrega de energía, toda vez que la tarifa integral no distingue el precio de la entrega de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte, al englobar la energía que se consume, el acceso a la red y todos los costes del sistema, viniendo a actuar, por ello, los distribuidores como suministradores de energía a los consumidores a precios regulados, a diferencia del caso del consumidor a precio libremente pactado, en el que el suministro conlleva separadamente el servicio de red y la energía, implicando dos contratos diferentes, el de energía y el de acceso a las redes.

Incluso, en los periodos en los que no existe consumo de energía y el cliente tiene que pagar a la empresa suministradora en función de la potencia instalada, esta contraprestación no responde al servicio de distribución de la energía, sino a la posibilidad de acceder a la misma.

Siendo todo ello, hay que entender que los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica por tarifa integral deben localizarse en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación, esto es, en el lugar donde esté situado el punto de suministro, al ser ahí donde la energía se convierte a la tensión que requiere el cliente.

Frente a lo anterior no cabe invocar la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, pues si bien la regla general es el tratamiento separado de cada una de las prestaciones que deben considerarse de forma distinta e independiente, el propio Tribunal de Justicia mantiene que no puede descartarse que varias prestaciones formalmente distintas deban considerarse como una operación única.

En primer lugar, si alguna de las prestaciones deben considerarse como meramente accesorias de la principal, en cuyo caso se aplicará al todo el régimen tributario de esta última, estimando que se da accesoriadad cuando la prestación no es para el cliente un fin sino un medio para disfrutar del servicio prestado.

En segundo lugar, cuando varios de los elementos de las operaciones o de los actos realizados por el sujeto pasivo se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente conforman una sola prestación indisoluble.

En todo caso, los distintos supuestos analizados por el Tribunal de Justicia son muy distintos al caso litigioso.

Por lo expuesto, procede confirmar las resoluciones impugnadas en cuanto al primer aspecto discutido.

DÉCIMO.- La segunda cuestión controvertida versa sobre el concepto de territorio común a efectos del cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones.

Esta Sala tuvo ocasión de pronunciarse, sentencia de 26 de mayo de 2009, en el recurso contencioso administrativo núm. 365/2008, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra dos resoluciones de la Junta Arbitral prevista en el art. 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra del Convenio Económico de 4 de Abril de 2008, que interpretaron el concepto de territorio común a

efectos del art. 18.2 del Convenio Económico, en el sentido que debía considerarse integrado por todo el territorio español que fuera distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra.

Dicho recurso fue desestimado, rechazándose de que el concepto de territorio de régimen común del art. 18.2 del Convenio debía considerarse integrado por todo el territorio español excluyendo el territorio de la Comunidad Foral de Navarra y el territorio del País Vasco.

Se dio la circunstancia de que en dicho recurso compareció ENTIDAD 1 que no había sido parte en el procedimiento previo, manteniendo la misma posición que la Comunidad Foral de Navarra.

Pues bien, la doctrina de la Sala se contiene en los Fundamentos Tercero y Cuarto, en los que se declara lo siguiente.:

TERCERO.- *El Abogado del Estado alega, ante todo, la falta de identidad entre la sentencia impugnada y las de contraste, a pesar de tratar también sobre la devolución de las cantidades ingresadas en concepto de gravamen complementario de la Tasa sobre el Juego.*

Según el Abogado del Estado, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón se dicta en el marco de un impuesto distinto al que es objeto del recurso, en el IRPF, produciéndose además la devolución de la tasa fiscal sobre el juego aplicando la doctrina establecida en la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 14 de marzo de 1998, que vino a denegar la

actualización contenida en el art. 83.1 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, para las tasas de la Hacienda Estatal.

Respecto de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid mantiene la representación estatal que también se dicta en el marco del IRPF.

No podemos aceptar las objeciones que en este sentido formula el Abogado del Estado.

En lo que respecta al argumento de que se trata de pronunciamientos referidos a un impuesto diferente, IRPF, en vez del Impuesto sobre Sociedades, porque es algo consustancial a la diferente naturaleza jurídica de las personas que ejercen la actividad económica cuyas rentas son sometidas a gravamen, personas físicas en las sentencias de contraste (IRPF), y persona jurídica en la sentencia recurrida (Impuesto sobre Sociedades), sin que esa diferencia suponga una distinta situación jurídica respecto de la cuestión de fondo suscitada.

Y, en lo que atañe al argumento de que en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón la devolución de la Tasa Fiscal sobre el Juego se produjo aplicando la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1998, en vez de la doctrina de la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, porque, si bien se lee, el contenido del fundamento de derecho Segundo de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 1 de julio de 2005, dice justo lo contrario: «nos encontramos ante una liquidación por el IRPF, en el que gravando la renta obtenida por las personas físicas, en este caso las referidas devoluciones obtenidas en el marco de la actividad

empresarial desarrollada por la recurrente, la supedita al régimen de imputación temporal previsto en la ley del Impuesto sobre Sociedades, según deriva de lo dispuesto en el artículo 14.1.b) de la Ley reguladora del IRPF, 40/1998, de 9 de diciembre, de aplicación en el período en que se practicaron las devoluciones, procede estimar íntegramente el recurso, sin que haya lugar a hacer distinción alguna respecto de las cantidades devueltas, por cuanto, si bien es cierto que el grueso de la argumentación de la actora se refiere a la devolución de 4.665.000 ptas. por el concepto de gravamen complementario de la Tasa de Juego anulado por la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, la reclamación hace referencia también a la segunda cantidad, relativa al incremento de la Tasa en cuestión, anulado por la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1998, y en ambos casos el problema es el mismo, de imputación temporal de los referidos ingresos».

En cuanto a la cuestión de fondo, el Abogado del Estado considera que la doctrina aplicada por el Tribunal a quo es la acertada, aplicando al presente supuesto lo previsto en el artículo 19.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, resultando además acorde este criterio con lo contemplado en el Plan General de Contabilidad, en particular, en lo previsto en la cuenta 4709 “Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos”. A mayor abundamiento, el Abogado del Estado invoca para apuntalar la bondad de la doctrina de la instancia el artículo 38.1 de la LO 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

El Abogado del Estado continúa en su escrito de oposición afirmando que la devolución de un ingreso tributario indebido debe contabilizarse en el momento de su exigibilidad, momento que viene determinado por la naturaleza procesal de esa devolución, resultando nuclear al respecto la resolución administrativa o judicial que reconoce el derecho, por cuanto que ese es el momento en que la devolución resulta

exigible, lo cual no puede cohonestarse con la pretensión del recurrente de que la inconstitucionalidad y nulidad de pleno derecho de la Ley que reguló el tributo conlleva la retroacción de los efectos al momento de publicación de la misma o que esa conclusión contradice el principio de devengo en el Impuesto sobre Sociedades o sobre la Renta de las Personas Físicas, advirtiendo el Abogado del Estado que en materia de devolución de ingresos tributarios indebidos, no puede distinguirse entre corriente real de bienes y servicios por un lado y corriente monetaria o financiera por otro, porque no existe la corriente real de bienes y servicios. Termina el Abogado del Estado su argumentación citando como jurisprudencia favorable a sus tesis las Sentencia dictadas por las Salas de lo contencioso administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, de 8 de noviembre de 2002, de Asturias, de 31 de mayo de 2005 y de la Comunidad Valenciana de 14 de marzo de 2007.

CUARTO.- *Rechazada la falta de identidad, resulta patente la contradicción que se denuncia.*

En efecto, mientras que las sentencias aportadas establecen que el devengo de la cantidad devuelta tuvo lugar en el año 1990, que fue cuando se ingresó el gravamen complementario, y no en el ejercicio en que se produce la resolución que reconoce la devolución, por el contrario la impugnada considera que la fecha de imputación temporal de la devolución de ingresos indebidos ha de venir referida al momento en que se dicta la resolución pertinente.

En esta situación, sólo queda por determinar si la sentencia recurrida infringe el art. 19.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en conexión con los artículos 155, 65 y 64

de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y con la doctrina de esta Sala de 19 de diciembre de 1997, 17 de octubre de 1996 y de 18 de enero de 2005, como se alega por la recurrente. "

A Esta sentencia se refiere también la dictada con fecha 17 de octubre de 2013, en el recurso contencioso administrativo 538/2012 interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra y por la entidad ENTIDAD 2 contra la resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 28 de septiembre de 2012, que acordó declarar que el domicilio de la entidad ENTIDAD 2 estaba situado en la Comunidad Foral de Navarra.

La Sala, después de transcribir el fundamento tercero de la referida sentencia argumenta lo siguiente:

" 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 todo lo anterior añadimos el distinto ámbito territorial y las relaciones que 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 intento de aplicación del Concierto o Convenio aunque materialmente

puedan coincidir, conceptualmente son distintos, aún cuando resulte evidente que ello puede dar lugar a la paradoja que las partes ponen en evidencia...".

Ahora nos encontramos con la interpretación del Concierto Económico, cuyo texto viene a coincidir con el del Convenio Económico, debiendo estarse a lo que tenemos declarado, que sin desconocer el carácter foral que tienen los territorios históricos vascos y la Comunidad Foral de Navarra en nuestro Ordenamiento Jurídico resuelven la cuestión desde la perspectiva del Convenio o Concierto.

UNDECIMO.- Por lo expuesto, procede desestimar los recursos interpuestos, con imposición de costas a las partes recurrentes, 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 por los recurrentes.

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

F A L L A M O S

Que debemos desestimar los recursos contencioso administrativos interpuestos por la Diputación Foral de Bizkaia y por ENTIDAD 1, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 28 de junio

de 2013, con imposición de costas a las recurrentes, en los términos fijados en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero

Emilio Frías Ponce

Joaquín Huelín Martínez de Velasco

José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón

Juan Gonzalo Martínez Micó

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.