

REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 347/2013

Votación: 12/11/2014

Ponente Excmo. Sr. D.: Emilio Frías Ponce

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 catorce de Noviembre de dos mil catorce.

Vistos los presentes recursos acumulados números 347 y 370/2013, interpuestos, de un lado, por la Diputación Foral de Bizkaia, representada por el Procurador D. NOMBRE Y APELLIDOS 1 y, de otro, por ENTIDAD 1, representada por el Procurador Don NOMBRE Y APELLIDOS 2, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco nº 11/2013, de 28 de junio de 2013, dictada en el conflicto arbitral nº 28/2010, planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Diputación Foral de Bizkaia, sobre la aplicación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico a determinadas operaciones realizadas por la entidad ENTIDAD 1, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2009.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico dictó resolución el 28 de junio de 2013 en el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que se declara "1º.- Que no procede tomar en consideración la cuestión suscitada por la AEAT acerca del punto de conexión aplicable a la actividad de alquiler de contadores; 2º.- Que tampoco procede tomar en consideración la cuestión suscitada por la AEAT acerca del punto de conexión aplicable a las entregas de energía eléctrica, 3º.- Que es contraria al Concierto

Económico la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la distribución y otra correspondiente a la venta de energía eléctrica.

En ejecución de esta resolución la Administración a la que corresponde la competencia inspectora corregirá los porcentajes de volumen de operaciones realizadas en los distintos territorios declarados por la entidad ENTIDAD 1 (NIF: LNNNNNN) a efectos del IVA, ejercicio 2009, partiendo de la consideración del suministro de energía eléctrica a clientes a tarifa integral como una operación unitaria de entrega de bienes muebles".

SEGUNDO.- Contra la referida resolución, interpusieron recurso contencioso administrativo tanto la Diputación Foral de Bizkaia como la entidad ENTIDAD 1, lo que dio lugar a la tramitación de los procedimientos 347 y 370/2013, que fueron acumulados por Decreto de la Señora Secretaria de 2 de enero de 2014.

TERCERO.- En el trámite de formalización de demanda, la Diputación Foral de Bizkaia suplicó sentencia por la que se anule la resolución impugnada.

Asimismo, ENTIDAD 1 solicitó sentencia por la que acuerde anular la resolución impugnada, por no ser conforme a Derecho, declarando correcto el cálculo del volumen de operaciones incluido en las declaraciones autoliquidaciones resúmenes anuales correspondientes al IVA, ejercicio 2009, asignando como contraprestación de la actividad de distribución, además de la tarifa de acceso, aquella parte de la tarifa integral que es contraprestación de dicho servicio.

CUARTO.- Conferido traslado al Abogado del Estado contestó a las demandas presentadas, interesando sentencia desestimatoria de los recursos contencioso administrativos interpuestos, con imposición de costas.

QUINTO.- Formuladas conclusiones por las partes se señaló la audiencia del 12 de noviembre de 2014 para el acto de deliberación, votación y fallo, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. EMILIO FRÍAS PONCE,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La cuestión que se plantea en los presentes recursos contenciosos administrativos se reduce a determinar si resulta ajustada a Derecho la resolución dictada por la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico nº 11/2013, de 28 de junio, en la que se declara que no procede la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la distribución y otra correspondiente a la venta de la energía eléctrica, a la hora de localizar el volumen de operaciones correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2009 de la entidad ENTIDAD 1, de conformidad con lo previsto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por medio de la ley 12/2002, de 23 de mayo.

El conflicto planteado surgió ante la interpretación de los puntos de conexión realizada por ENTIDAD 1 en cuanto al cómputo de los porcentajes de participación de las distintas Administraciones en el

volumen de operaciones respecto del IVA en el ejercicio 2009 y aceptada por la Diputación Foral de Bizkaia, al impugnar la Agencia Estatal la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la venta de energía y otra a la actividad de distribución.

La Junta Arbitral se remite al criterio mantenido en sus anteriores resoluciones 7/2013, de 24 de abril de 2013, en los expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010; 8/2013, de 27 de mayo de 2013, en el expediente 1/2010, y 10/2013, en el expediente 27/2010, de 28 de junio de 2013, en los que no se aceptaron los criterios empleados por ENTIDAD 1 por entender que es artificioso, tratándose de la tarifa integral, desglosar la entrega de energía de su transporte por la red de distribución, y que es la entrega la que reviste carácter predominante desde el punto de vista del cliente, por lo que se trataba de una única operación, que debe calificarse como entrega de bienes muebles.

A esta conclusión llega ante el parecer mayoritario de la doctrina civilista sobre el carácter unitario del contrato de suministro eléctrico, seguida por la sentencia de la Sala de lo Civil de 27 de septiembre de 2006, y porque el criterio más relevante formulado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, para decidir si existe una o varias operaciones, es el de la unidad funcional del contrato (sentencias de 27 de octubre de 2005 y de 29 de marzo de 2007).

SEGUNDO.- La Diputación Foral de Bizkaia discrepa en su demanda de la interpretación realizada por la Junta Arbitral.

Así considera, en primer lugar, que la separación de actividades es evidente en la Ley del Sector Eléctrico y en la normativa comunitaria

de la que trae causa, estimando de poca utilidad la doctrina civilística sobre la naturaleza del contrato traída al caso por la Junta Arbitral, en cuanto atenta los principios propios del Derecho Tributario, tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido, como del propio Concierto Económico, pues en muchas ocasiones sucede que un contrato contiene varias prestaciones que han de ser gravadas de forma diferente, no resolviendo, en todo caso, la remisión a la doctrina civil el asunto litigioso, en el que se debe tener en cuenta la regulación del sector eléctrico para realizar un examen de los elementos preponderantes así como el espíritu y finalidad del Concierto Económico, máxime cuando la doctrina civilista sería incluso incompatible con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que admite la existencia de prestaciones distintas en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Agrega que en todo caso el riesgo y la esencial actividad empresarial estaba en la distribución que era la que generaba el beneficio empresarial, debiendo atenderse a la hora de interpretar los puntos de conexión del Concierto Económico a la generación de valor para el empresario, y no sólo al punto de vista del consumidor.

En definitiva, sostiene que el Concierto Económico debe ser interpretado atendiendo fundamentalmente a sus principios, y no por remisión incondicional a normativas o interpretaciones que quedan fuera del alcance de la concertación, excepto que expresamente se haya previsto esa remisión (cosa que no ha sucedido en el presente caso) o que la misma resulte coherente con lo acordado en el Concierto Económico y no distorsione su aplicación, por lo que, en un supuesto como el analizado, la prestación que aporta valor añadido para la compañía no puede ser accesoria de otra que no la aporta.

Por otra parte, defiende que de confirmarse la imposibilidad de disociar en la tarifa integral entrega y distribución, ha de regir el criterio de hacer preeminente la actividad principal desde un punto de vista de la generación de valor, como reconoció el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de abril de 2011 (caso ENTIDAD 2).

Finaliza dicha parte su exposición haciendo referencia al error que comete la Junta Arbitral al interpretar la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el presente caso, pues dicha doctrina, establecida respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido para diferenciar prestaciones principales y accesorias, supone una mutación unilateral de los términos de la concertación, contraria al carácter eminentemente pactado del Concierto Económico, basándose el criterio del Tribunal de Justicia solamente en una perspectiva de consumo, de destino, como toda la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando la interpretación del Concierto debe basarse fundamentalmente, en lo contrario, en una perspectiva de origen, del sujeto pasivo que realiza las operaciones gravadas, negando, en todo caso, que la propia doctrina del Impuesto sobre el Valor Añadido de como resultado el pretendido por la Junta Arbitral, porque en un mercado regulado en que se ha producido una distinción de actividades la comercialización y la distribución deben considerarse como operaciones distintas, nunca accesoria la distribución por la utilidad económica para el consumidor.

TERCERO.- En la misma línea de discrepancia con las conclusiones de la Junta Arbitral se sitúa ENTIDAD 1, al entender que el hecho de que considere que existe un plano diferenciado entre las actividades desarrolladas a nivel regulatorio y las operaciones económicas que estas entrañan, no modifica que estemos ante operaciones perfectamente separables que exigen ser tratadas en el ámbito tributario conforme a su propia naturaleza regulatoria y económica; esto es, la distribución de energía eléctrica como una prestación de servicios y la venta de energía como una entrega de

bienes, lo que se apoya, además, en la correcta interpretación de la normativa tributaria nacional y comunitaria en materia de IVA, así como en la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que reconoce que la regla general es la de independencia de las prestaciones, por lo que debe acudir a sus características particulares para determinar cuándo estamos ante dos operaciones económicas o ante una única operación.

A su juicio, estas características particulares se encuentran en el carácter regulado de las actividades del sector eléctrico que apuntala la independencia de ambas actividades, 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, por lo que la correcta aplicación de los artículos 8, 11, 78 y 79 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, permiten concluir que las distintas prestaciones englobadas en el contrato de suministro a tarifa integral suscrito por ENTIDAD 1 con algunos de sus clientes deben ser consideradas como prestaciones independientes, arropando tal conclusión el hecho de que el servicio de distribución se preste siempre y en todo caso, aún cuando no existe venta o consumo de energía, constituyéndose, por tanto, en la causa misma del contrato, así como, y en conexión con los criterios interpretativos sentados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la configuración de los derechos y obligaciones que engloban la actividad de distribución eléctrica en el marco de la Ley del Sector Eléctrico, marco legal que determina las características propias de este tipo de contratos.

CUARTO.- El escrito de contestación a la demanda se refiere a los ejercicios 2003 a 2006 que no son objeto del presente recurso, aunque en el fundamento jurídico séptimo el Abogado del Estado insiste

en la calificación que mantuvo ante la Junta Arbitral, al considerar los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica como entrega de bienes, localizándolos en el lugar de su puesta a disposición al adquirente, porque en los elementos de tarifa integral no hay dos contratos ni dos prestaciones, sino 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.

Por ello, considera, 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 reducido 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 al 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.

En definitiva, 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 2, concluyendo el Abogado del Estado que el método pretendido para diferenciar las cuantías respecto a la tarifa es artificial, no estando contemplado en norma legal alguna, siendo, en cambio lógica, la 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.

QUINTO.- Expuestas las posiciones de las partes conviene recordar que el punto de conexión respecto del IVA para determinar el lugar de realización de operaciones viene regulado en el art. 28. Uno de la Ley 12/2002, de 23 de Mayo, por lo que se aprueba el Concierto Económico con el País Vasco, que fue modificada por la Ley 28/2007, que establece:

"A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes.

1º) Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde el 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 aquéllos 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....

2º) 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 efectúen desde dicho territorio....

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 Diputación foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, las operaciones siguientes:

2º) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y guía..".

Esto sentado, la única cuestión que se plantea en los recursos versa sobre el tratamiento del suministro de energía a la tarifa integral en el ejercicio 2009, último del periodo transitorio que contemplaba la Ley del Sector Eléctrico, a efectos de la aplicación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico en relación con el IVA del ejercicio de 2009, esto es, si constituye una sola operación, que debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales o, por el contrario, concurren dos prestaciones diferenciadas, autónomas, y no subordinadas ninguna de ellas, la actividad de distribución y la de venta de energía a las que no se les puede dar un tratamiento jurídico o tributario unívoco.

SEXTO.- Pues bien, esta Sala, en la sentencia de esta misma fecha de 14 de Noviembre de 2014, recursos acumulados 257 y 289/2013, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2001 y 2002 de ENTIDAD 1 por las operaciones de venta de energía a clientes sujetos a tarifa integral, declaramos lo siguiente:

"OCTAVO.- *Por lo que respecta a la primera cuestión, no cabe desconocer que el día 28 de julio de 2003 ENTIDAD 1 presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, ante la Hacienda Foral de Bizkaia, en la que consideró para el cálculo del volumen de operaciones realizadas en cada territorio que el suministro de electricidad, incluso en el caso de tarifa integral, constituía una única entrega de bienes muebles que se localiza en el territorio en que se realiza el último proceso de transformación del bien.*

No obstante, el día 23 de julio de 2008, ante las actuaciones de comprobación realizadas por la Inspección del Estado, ENTIDAD 1 modificó el criterio utilizado, pretendiendo 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.

Por otra parte, al promover el primer conflicto la Diputación Foral el 31 de octubre de 2003, en relación a la competencia de la Inspección del Estado del Impuesto sobre Sociedades de 2002, tampoco cuestionó el sistema inicial seguido por ENTIDAD 1 para el cálculo de las operaciones realizadas en cada territorio en el suministro de energía eléctrica a tarifa integral, al basarse exclusivamente en la incorrección de computar en las operaciones realizadas en el Estado las realizadas en Navarra. Lo hizo sin embargo, cuando el 10 de marzo de 2010 requirió de inhibición al Estado en relación con las actuaciones de investigación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, lo que dio lugar al pronunciamiento de la Junta Arbitral que ahora se impugna.

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 accesoriedad 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".

Esta doctrina resulta perfectamente aplicable en relación con el IVA, dados los puntos de conexión que contempla el Concierto en el art. 28, por lo que los recursos que ahora examinamos deben ser asimismo desestimados, procediendo la imposición de costas a las partes recurrentes, ante el criterio de vencimiento objetivo que consagra 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 contenciosos 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, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Rafael Fernández Montalvo

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

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública ante mí la secretaria. Certifico.