

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO  
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD  
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**  
**Conflictos:** 8/2008 y 13/2010  
**Administraciones afectadas:**  
Diputación Foral de Bizkaia  
Administración del Estado  
**Objeto:** Competencia normativa, de  
inspección y exacción del Impuesto sobre  
Sociedades 2002.

## **Resolución R 7/2013**

### **Expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 24 de abril de 2013

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

sobre los conflictos planteados por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración tributaria sobre la normativa aplicable a la entidad ENTIDAD1. (NIF: (LETRA) NNNNNNNN) y la competencia inspectora sobre esta misma entidad, que se tramitan ante esta Junta Arbitral con los números de expediente 8/2008 y 13/2010.

### **I. ANTECEDENTES**

1. De los expedientes de ambos conflictos resultan los siguientes antecedentes:

#### **A. Conflicto 8/2008**

a) Los orígenes de este conflicto se remontan al mes de octubre de 2003 en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició actuaciones de comprobación inspectora cerca del grupo consolidado N/NN, cuya sociedad dominante es la sociedad ENTIDAD2 (NIF: (LETRA) NNNNNNNN). Dichas actuaciones tenían carácter parcial, con el alcance de determinar qué entidades debían formar parte del grupo y, en su caso, realizar las rectificaciones procedentes en la base imponible de éste y practicar las liquidaciones pertinentes del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002.

Como consecuencia de las mencionadas actuaciones el 31 de mayo de 2004 se firmó con ENTIDAD2. como sociedad dominante del grupo fiscal N/NN el acta de disconformidad ANN- NNNNNNNN, en la que se determinaba que la entidad ENTIDAD1 (NIF: (LETRA) NNNNNNNN) (en adelante, ENTIDAD1) había sido indebidamente excluida de dicho Grupo en el ejercicio 2002, puesto que en el ejercicio 2001 dicha entidad había superado los 6 millones de euros y había realizado en territorio común más del 75% de su volumen de operaciones, de acuerdo con su declaración del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200).

El 17 de septiembre de 2004 la AEAT practicó la liquidación derivada de la mencionada acta, frente a la cual ENTIDAD2 interpuso reposición iniciando así una vía de recurso que se vería entrelazada con las actuaciones de esta Junta Arbitral en la forma que más adelante se indicará.

b) En vista de las mencionadas actuaciones, el 31 de octubre de 2003 la Diputación Foral de Bizkaia remitió a la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Hacienda un escrito de igual fecha en el que, en virtud de los fundamentos que alegaba, afirmaba que la competencia normativa y de inspección sobre ENTIDAD1 correspondía a la Hacienda Foral de Bizkaia, por lo que dicha entidad no formaba parte del grupo fiscal dominado por ENTIDAD2; manifestaba que suscitaba conflicto competencial con la Oficina Nacional de Inspección de la AEAT ante la Junta Arbitral del Concierto;

y requería al Ministerio de Hacienda y a la AEAT para que cumpliesen lo dispuesto en el artículo 66.2 del Concierto Económico.

Contra la desestimación presunta de este requerimiento la Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que fue tramitado con el número 583/2004. En su sentencia de 22 de febrero de 2006 la Sala estimó el recurso, anulando las actuaciones realizadas por la AEAT a partir del requerimiento y declaró la competencia de la Junta Arbitral, que aún no se había constituido.

Contra la citada sentencia del TSJ del País Vasco interpuso la Administración del Estado el recurso de casación número 2399/06, que fue resuelto por la sentencia de 10 de julio de 2008 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. La Sala estima en parte el recurso y anula las actuaciones administrativas controvertidas por considerar que el artículo 66.2 del Concierto Económico, que ordena a las Administraciones afectadas que detengan sus actuaciones una vez que el conflicto se suscite, no es aplicable cuando no interviene la Junta Arbitral, como sucedía en el supuesto enjuiciado. Por otra parte, rechaza la pretensión del Estado de que resuelva a favor de la AEAT el fondo de la controversia, declarando su competencia para llevar a cabo tales actuaciones, con el argumento de que esta cuestión de fondo no había sido planteada en la instancia. Esta declaración fue decisiva, como se verá, en el curso del conflicto 8/2008, ahora examinado, al que el Tribunal Supremo hace alusión expresa.

c) Los miembros de la Junta Arbitral del Concierto Económico fueron nombrados por acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto en su sesión de 30 de julio de 2007. El 14 de marzo de 2008 el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia dirigió a la Junta Arbitral un escrito remitiéndole los expedientes relativos a los conflictos planteados con anterioridad a aquella fecha, entre los que se encontraba el correspondiente a ENTIDAD1. La documentación relativa a este conflicto se reducía al escrito dirigido por el Director de la Hacienda Foral de Bizkaia al Ministerio de

Hacienda de 31 de octubre de 2003, al que se ha hecho referencia en el apartado b) anterior. Con anterioridad a su comparecencia ante la Junta Arbitral, la Diputación Foral de Bizkaia se había dirigido nuevamente al Ministerio de Hacienda, esta vez a la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas, por medio de un escrito de fecha 11 de julio de 2007, que algunas veces se cita en el expediente como escrito de planteamiento del conflicto 8/2008. Este escrito, que no fue presentado ante la Junta Arbitral, reproduce íntegramente el de 31 de octubre de 2003, al que añade que "se quiere recordar que por medio de escrito de fecha 31 de octubre de 2003 ya se sustanció otro conflicto de competencias en relación con idéntica entidad y ejercicio impositivo ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico y se interpuso un recurso contencioso-administrativo ... contra el Ministerio de Hacienda ante su negativa a aplicar lo dispuesto en el artículo 66 del vigente Concierto Económico". Seguidamente el citado escrito se refiere a la estimación de este recurso por el TSJ del País Vasco en su sentencia de 22 de febrero de 2006, de la que acompaña copia, y reitera el requerimiento a la AEAT de paralización de las actuaciones y de estricto cumplimiento de la sentencia.

En su sesión de 12 de mayo de 2008 la Junta Arbitral acordó admitir a trámite todos los conflictos relacionados en el escrito de la Hacienda Foral de Bizkaia de 14 de marzo de 2008. Rechazó, sin embargo, admitir a trámite el relativo a ENTIDAD1, por considerar que encontrándose pendiente de fallo el recurso de casación número 2399/06 contra la sentencia del TSJ del País Vasco de 22 de febrero de 2006, procedía aplicar el artículo 9, párrafo segundo, del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que impide plantear conflictos sobre cuestiones pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia. Contra este acuerdo interpusieron ENTIDAD1 y la Diputación Foral de Bizkaia sendos recursos contencioso-administrativos ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que recibieron los números 434/2008 y 435/2008.

Pendientes dichos recursos, se dictó por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo la sentencia de 10 de julio de 2008, más arriba citada. Como hemos indicado, la Sala rehusó pronunciarse en ella acerca de la cuestión de fondo de la competencia para realizar las actuaciones inspectoras controvertidas, por no haber solicitado en la instancia tal pronunciamiento el recurrente. En el Fundamento de Derecho 8º afirma la Sala lo siguiente:

"[La cuestión de la competencia inspectora] no fue examinada por la Sala de instancia, ya que el recurso se centró sobre la inobservancia del procedimiento establecido en caso de conflicto, ante la Junta Arbitral, por lo que no cabe en estos momentos el oportuno pronunciamiento, sin perjuicio de lo que decida dicha Junta Arbitral, al encontrarse en la actualidad constituida.

La Sala ha tenido conocimiento que la Junta Arbitral, en su reunión de 12 de Mayo de 2008, acordó no admitir a trámite del planteamiento del conflicto de competencias, por considerar que una vez interpuesto y admitido recurso de casación por la Administración del Estado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, esta Sala podía rectificar la doctrina establecida por aquel y declarar su competencia para conocer del conflicto, posibilidad que adquiriría mayor consistencia ante la sentencia del Tribunal Constitucional 26/2008. Sin embargo, ha de recordarse que ante las pretensiones ejercitadas en la demanda, la Sala de instancia no pudo pronunciarse sobre la competencia controvertida, por lo que esta cuestión no se encontraba pendiente de resolución por los Tribunales de Justicia".

Conocido este fallo, ENTIDAD1 dirigió a la Junta Arbitral un escrito de fecha 26 de septiembre de 2008 solicitando con base en él la revocación del anterior acuerdo de inadmisión a trámite de 12 de mayo de 2008. La Junta Arbitral aceptó esta solicitud y por acuerdo de fecha 10 de noviembre de 2008 resolvió

revocar dicho acuerdo. En vista de ello, ENTIDAD1 y la Diputación Foral de Bizkaia desistieron de sus recursos contra el acuerdo revocado.

d) Paralelamente a las vicisitudes del conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia inicialmente el 31 de octubre de 2003 y nuevamente ante la Junta Arbitral ya constituida el 14 de marzo de 2008, había continuado su andadura la vía de recurso promovida por ENTIDAD2 contra la liquidación de 17 de septiembre de 2004, derivada del acta ANN- NNNNNNNN, en la que se produjeron inicialmente las siguientes resoluciones:

- Acuerdo de la Oficina Nacional de Inspección de 4 de noviembre de 2004, que estima parcialmente el recurso de reposición.
- Resolución de 31 de enero de 2008 del Tribunal Económico-Administrativo Central en la reclamación número RG 317/2005, por la que, teniendo en cuenta que se había promovido conflicto de competencias ante la Junta Arbitral ya constituida, el TEAC acuerda suspender la tramitación de la reclamación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 66.Dos del Concierto Económico.
- Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008, que, en vista de la inadmisión a trámite del conflicto por la Junta Arbitral (todavía en vigor) y de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, levanta la suspensión de la tramitación de la reclamación y entrando a conocer de su fondo, resuelve desestimarla.

La Junta Arbitral tuvo conocimiento de esta última resolución a través del escrito de alegaciones de la AEAT en el conflicto 8/2008, de fecha 12 de febrero de 2009, que tuvo entrada en su registro el siguiente día 13, al que acompañaba copia de la misma. En vista de dicha resolución, la Junta Arbitral adoptó el 15 de mayo de 2009 el acuerdo P 3/2009, en el que afirmó que una vez revocado el inicial acuerdo de inadmisión a trámite del conflicto en virtud de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, la Junta había recuperado su competencia exclusiva para conocer del mencionado conflicto, por lo que de haber tenido el TEAC conocimiento de ello hubiera debido

inhibirse en su favor. En consecuencia, la Junta Arbitral acordó manifestar dicha competencia exclusiva y remitir comunicación en este sentido, acompañando copia de los oportunos antecedentes, al Tribunal Contencioso-Administrativo que estaba conociendo del recurso interpuesto por ENTIDAD2 contra la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008.

Este Tribunal era la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, que decidió el aludido recurso, con el número de autos 477/2008, mediante su sentencia de 23 de marzo de 2011. En ella expone la Sala con riguroso detenimiento los complejos trámites seguidos por el asunto, incluidos los sufridos por el conflicto ante la Junta Arbitral, entre los que recoge el acuerdo de la Junta Arbitral al que acaba de hacerse referencia. La Sala se pronuncia en términos sumamente rotundos por "la absoluta falta de competencia del Tribunal Económico Administrativo Central para resolver el fondo de la cuestión suscitada", añadiendo que "la Sala no alberga ninguna duda de que una vez planteado el conflicto de competencias el 14 de marzo de 2008 por la Diputación Foral de Bizkaia, el único órgano que tiene atribuida legalmente la competencia para pronunciarse sobre el fondo de la cuestión es la Junta Arbitral, en virtud de lo dispuesto en el artículo 66.Dos de la Ley del Concierto Económico con el País Vasco y del artículo 3 del Real Decreto 1760/2007, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral". Llega la Sala de este modo a la siguiente conclusión:

"Consiguientemente, el TEAC carecía de competencia para pronunciarse sobre la procedencia o no de incluir a ENTIDAD1 en el grupo fiscal N/NN, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, lo que hace que su resolución incurra en un vicio de nulidad de pleno derecho, pues, se reitera, existiendo un conflicto de competencia planteado ante la Junta Arbitral, este organismo tiene la competencia exclusiva para pronunciarse".

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional rechaza el argumento aducido de contrario por el Abogado del Estado de que la resolución

del TEAC de 23 de octubre de 2008 es anterior al acuerdo revocatorio de la Junta Arbitral de 10 de noviembre de 2008, al que opone la consideración de que el acuerdo de inadmisión de 12 de mayo no era firme por estar recurrido en casación (recursos núm. 434/2008 y 435/2008).

Argumenta ENTIDAD2 que el recurso contencioso-administrativo número 434/08 finalizó mediante Auto de 21 de enero de 2009, por el que se declaró terminado el recurso por desistimiento de ENTIDAD1, desistimiento que se produjo sólo después de que la Junta Arbitral revocase su anterior resolución de 12 de mayo de 2008, que era el objeto del recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, por lo que dicho recurso perdió su objeto desde el momento en que la Junta Arbitral admitió a trámite el 10 de noviembre de 2008 el planteamiento del conflicto. Afirma la Sala lo siguiente:

"En este sentido, confirma la Sala la afirmación de la parte actora, relativa a que la revocación por parte de la Junta Arbitral de su anterior resolución de 12 de mayo de 2008, no supone el planteamiento de un nuevo conflicto de competencias, sino la admisión del conflicto ya planteado el 14 de marzo de 2008, por lo que los efectos de la paralización de actuaciones previstos en el artículo 66.Dos de la Ley del Concierto Económico y en el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, adquieren plena vigencia desde el 14 de marzo de 2008. En este sentido, recordar que la resolución de la Junta Arbitral de 10 de noviembre de 2008 habla de '... admitir a trámite el planteamiento del mencionado conflicto', esto es, del conflicto planteado en su día, no de un conflicto nuevo.

Buena prueba de ello, y por ende, de que nos encontramos ante el mismo conflicto planteado el 14 de marzo de 2008, es que la Junta Arbitral, tras tener conocimiento de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que ahora se enjuicia, declara expresamente que el Tribunal Económico Administrativo Central debería haberse inhibido a

su favor y manifiesta su competencia para resolver la cuestión planteada".

Afirma también la citada sentencia de la Audiencia Nacional que "la resolución del TEAC que se examina soslaya lo declarado por el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico octavo de su Sentencia de 10 de julio de 2008, en el que de forma terminante declara que no entra a conocer del conflicto de competencia porque no era el objeto del recurso interpuesto ante él y que, por tanto, deberá entrar a conocer y resolver el conflicto la Junta Arbitral, al encontrarse constituida. ... En suma, el Tribunal Económico-Administrativo Central, pese a conocer que el Tribunal Supremo se había pronunciado sobre la competencia de la Junta Arbitral, entró a conocer el fondo de dicho conflicto y acordó desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta...".

Añade la citada sentencia que el levantamiento de la suspensión de la tramitación de la reclamación, que había sido acordada el 31 de enero de 2008, contradice el motivo por el que el TEAC había decidido dicha suspensión, que fue la constitución de la Junta Arbitral:

"Si el motivo que provocó el acuerdo de la suspensión fue el planteamiento del conflicto y la constitución de la Junta Arbitral, no existían razones fundadas para dejar sin efecto dicho acuerdo, puesto que la resolución inicial de la Junta Arbitral de 12 de mayo de 2008 no era firme y, fundamentalmente, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 10 de julio de 2008, anterior a la resolución del TEAC que ahora se enjuicia, determinó que la Junta Arbitral debía conocer y resolver el conflicto de competencia planteado ("*... sin perjuicio de lo que decida la Junta Arbitral, al encontrarse en la actualidad constituida* ")".

Finalmente, el Abogado del Estado argumentó que, puesto que la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008 había casado la declaración de nulidad de las actuaciones realizadas por la AEAT hecha por el TSJ del País

Vasco por infracción del artículo 66.Dos del Concierto Económico, la impugnación del acuerdo de liquidación cuya legitimación venía así, a su juicio, a reconocerse, debía producirse ante el TEAC, sin que existiese falta de competencia de éste. La Sala de la Audiencia Nacional replica que lo que el Tribunal Supremo estableció en la citada sentencia es que el artículo 66.Dos del Concierto Económico no era aplicable a las actuaciones entonces cuestionadas, ya que sólo entra en juego en los supuestos de intervención de la Junta Arbitral, que no se hallaba constituida. Tras la constitución de este órgano, dicho precepto entra de lleno en aplicación, alcanzando, sostiene implícitamente la Sala, a la intervención de los órganos económico-administrativos.

Frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011 interpuso la Administración del Estado recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que fue tramitado con el número 2304/2011. La sentencia de la Sección Segunda de dicha Sala de 12 de noviembre de 2012 desestimó el recurso, en virtud de los siguientes razonamientos, sucintamente expuestos: el TEAC alzó la suspensión de la tramitación de la reclamación antes de que se revocara la resolución de la Junta Arbitral del Concierto que inadmitió a trámite el conflicto competencial, y desestimó la reclamación, aun conociendo la existencia del recurso contencioso-administrativo 434/2008. Al actuar de este modo, "es patente ... que el Tribunal Económico-Administrativo Central se inmiscuye con esa resolución en las funciones atribuidas a la Junta Arbitral por el artículo 66.1 de la Ley del Concierto... La consecuencia jurídica que deriva de lo expuesto no puede ser otra que la alcanzada por la Sala a *quo* en el penúltimo párrafo del fundamento cuarto", en el que declara la falta de competencia del TEAC para pronunciarse sobre las cuestiones sometidas a la Junta Arbitral, única competente para ello. Concluye la sentencia con el siguiente párrafo:

"Y es que, sabiendo de la existencia del recurso contencioso-administrativo 02/434/2008, interpuesto ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo por ENTIDAD1, contra el acuerdo de la Junta Arbitral

de 12 de mayo de 2008, el Tribunal Económico-Administrativo Central no debió alzar la suspensión que acordó en resolución de 31 de enero de 2008, incluso si desconocía el recurso contencioso-administrativo 02/435/2008 interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, hasta no tener constancia fehaciente de la firmeza del acuerdo de inadmisión a trámite de conflicto competencial, porque antes de ese momento el conflicto debía seguir entendiéndose planteado ante la Junta Arbitral y, por ende, plenamente aplicable el artículo 66.2 de la Ley del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco".

e) La larga, enmarañada y costosa serie de actuaciones que hemos descrito ha dado únicamente como resultado establecer definitivamente la competencia de la Junta Arbitral para conocer del conflicto inicialmente planteado por la Diputación Foral de Bizkaia acerca de la competencia de la AEAT para realizar las actuaciones inspectoras sobre ENTIDAD1 que se documentaron con el acta ANN- NNNNNNNN, de la que se deriva el acuerdo de liquidación de 17 de septiembre de 2004. La tramitación de este conflicto, al que se asignó el número 8/2008, se inició en virtud del acuerdo de la Junta Arbitral de 10 de noviembre de 2008, por el que revocó la inadmisión acordada el 12 de mayo de 2008.

Por providencia del Presidente de la Junta Arbitral de 8 de enero de 2009 se notificó formalmente a la AEAT el planteamiento del conflicto y se la emplazó para formular alegaciones en el plazo de un mes, de acuerdo todo ello con lo dispuesto en el artículo 16.2 RJACE. La AEAT formuló alegaciones por medio de un escrito de su Director General de fecha 12 de febrero de 2009, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 13.

Concluida la instrucción del expediente, este se puso de manifiesto para alegaciones a las Administraciones parte en el conflicto y a ENTIDAD1 por sendas diligencias de 30 de enero de 2013. Han formulado alegaciones en ese trámite la Diputación Foral de Bizkaia, mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 25 de febrero de 2013, registrado

de entrada en la Junta Arbitral el día 27, y ENTIDAD1, por medio de un escrito de fecha 14 de marzo de 2013, que lleva un sello del Servicio de Correos con la fecha del siguiente día 15. La AEAT no ha formulado alegaciones.

f) En el largo tiempo que ha durado la tramitación del conflicto 8/2008 se han producido nuevas actuaciones de la AEAT en relación con ENTIDAD2, que afectan directamente a ENTIDAD1, respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002. Estas actuaciones no sólo han hecho acto de presencia en los escritos de las partes en el mencionado conflicto, sino que han dado lugar al planteamiento del nuevo conflicto 13/2010, que viene así a imbricarse con el anterior.

Las aludidas actuaciones, iniciadas el 15 de febrero de 2006, consistieron en la realización por la AEAT de una comprobación de carácter general del grupo fiscal N/NN, del que, como ya quedó indicado, es sociedad dominante ENTIDAD2. El resultado de tales actuaciones fue documentado, por lo que aquí interesa, en las siguientes actas de disconformidad:

Número	Fecha	Ejercicio
ANN-NNNNNNNN	6-5-2008	2001
ANN-NNNNNNNN	26-6-2008	2002

Estas actas dieron lugar a sendos acuerdos de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 29 de septiembre de 2008 y 4 de noviembre de 2008, en los que se incluye a ENTIDAD1 en el grupo fiscal. La pertenencia de ENTIDAD1 al grupo de consolidación N/NN ya estaba planteada en el conflicto 8/2008 y vuelve a suscitarse con nuevos argumentos en el posterior conflicto 13/2010, cuyos antecedentes pasamos a exponer.

#### B. Conflicto 13/2010

a) El conflicto 13/2010 fue planteado por medio de un escrito del Secretario General Técnico de la Diputación Foral de Bizkaia de 16 de abril de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral en la misma fecha, por el que notifica a este órgano el acuerdo de interponer el conflicto adoptado el 14 de abril de 2010 por el Director General de Hacienda de la Diputación. Se acompaña al acuerdo un informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de fecha 8 de marzo de 2010 en el que se expone la posición de la Diputación Foral de Bizkaia en el presente conflicto. Asimismo se adjunta al acuerdo copia del requerimiento de inhibición fechado el 9 de marzo de 2010 y notificado a la AEAT el siguiente día 10.

Los términos de este requerimiento, literalmente reproducidos por el acuerdo de interposición del conflicto, son los siguientes: se requiere de inhibición a la AEAT

"respecto de las actuaciones de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002 de la entidad ENTIDAD1, con NIF: (LETRA) NNNNNNNN, por considerar en ambos casos que los criterios empleados para determinar el volumen de operaciones realizado en cada territorio a efectos del Impuesto sobre Sociedades no se ajustan a Derecho en cuanto a los clientes sujetos a tarifa integral y, en lo que se refiere específicamente al ejercicio 2002, porque la competencia para desarrollar las mismas corresponde a esta Hacienda Foral de Bizkaia de conformidad con lo dispuesto en el vigente Concierto Económico con la Comunidad del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, además de encontrarse esta cuestión pendiente de resolución ante la Junta Arbitral del Concierto Económico en el conflicto 8/2008 ...".

La afirmación de que los criterios empleados para determinar el volumen de operaciones realizados en cada territorio a efectos del Impuesto sobre Sociedades en cuanto a los clientes sujetos a tarifa integral no se ajustan a

Derecho alude a un método de determinación de dicho volumen de operaciones propugnado por ENTIDAD1 en el curso del procedimiento de comprobación del grupo de consolidación N/NN al que más atrás hemos hecho referencia, que hace suyo la Diputación Foral de Bizkaia. Esta cuestión ya había sido mencionada en el conflicto 8/2008, tanto por la AEAT, en su escrito de alegaciones de 12 de febrero de 2009, como por ENTIDAD1 en el suyo de 14 de marzo de 2013, con mayor motivo, dada la fecha reciente de éste, posterior incluso al escrito de la entidad en el conflicto 13/2010; pero pasa a ocupar un papel central en este último conflicto, como más adelante se expondrá.

b) Tras el planteamiento del conflicto formuló alegaciones la AEAT, mediante escrito de fecha 29 de septiembre de 2011, que lleva un sello del Servicio de Correos con la fecha del siguiente día 30. La AEAT rechaza, por una parte, el método de determinación del volumen de operaciones realizado en cada territorio propugnado por la Diputación Foral de Bizkaia e ENTIDAD1; por otra parte, sostiene su competencia para la realización de actuaciones inspectoras frente a ENTIDAD1 respecto al ejercicio 2002. Finalmente, niega la AEAT que sus actuaciones infringiesen el deber de paralización derivado del planteamiento del conflicto.

c) En el trámite de puesta de manifiesto del expediente presentaron sendos escritos de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 23 de mayo de 2012 (registrado de entrada en la Junta Arbitral ese mismo día) y ENTIDAD1 de fecha 7 de junio de 2012 (registrado de entrada en la Junta Arbitral el mismo día), en los que insisten en su posición común y rebaten los argumentos aducidos de contrario por la AEAT.

2. En su reunión del día 27 de marzo de 2013 la Junta Arbitral acordó la acumulación de los expedientes 8/2008 y 13/2010.

## **II.FUNDAMENTOS DE DERECHO**

1. Las cuestiones planteadas por los dos conflictos acumulados que ahora se examinan han permanecido invariables desde el planteamiento inicial del primero de ellos, el 8/2008. Tales cuestiones, referidas al Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD1, ejercicio 2002, eran las siguientes: 1ª) Si la normativa aplicable era la estatal o la del Territorio Histórico de Bizkaia, y 2ª) Si la competencia para la inspección de ENTIDAD1 pertenecía a la Administración del Estado o a la Hacienda Foral de Bizkaia. La respuesta a la primera cuestión determina la pertenencia o no de ENTIDAD1 al grupo fiscal N/NN, cuya sociedad dominante es ENTIDAD2, cuestión controvertida también desde el inicio de los presentes conflictos.

En el conflicto 13/2010 se plantea una cuestión independiente de las anteriores, a saber, si al extender las actas ANN-NNNNNNNN y ANN-NNNNNNNN, con las que la Inspección de la AEAT documentó las actuaciones de comprobación general del mencionado grupo de consolidación y dictar los correspondientes actos de liquidación, la AEAT infringió el deber de paralización de las actuaciones derivado del planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral.

Por lo demás, el conflicto 13/2010 versa exactamente sobre las mismas cuestiones relativas al Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD1 que el 8/2008. Tan sólo pasa en él a desempeñar un papel predominante la cuestión planteada por la nueva metodología para la determinación del volumen de operaciones realizado por la entidad en los distintos territorios, que ya había aparecido en el conflicto precedente. No se trata, pues, de un nuevo objeto del conflicto sino de un nuevo razonamiento en apoyo de la tesis mantenida por la Diputación Foral de Bizkaia e ENTIDAD1 acerca de la aplicación a ésta del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2002. En rigor ambos conflictos tienen el mismo objeto y, por tanto, son materialmente uno sólo; de aquí la obvia procedencia de su acumulación. Puede afirmarse que el planteamiento del 13/2010 tenía por finalidad principal introducir en el debate la cuestión acerca de la metodología de la territorialización del volumen de operaciones.

Examinaremos en primer lugar la cuestión relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, que es la principal que plantean los presentes conflictos y constituyen su fondo, dejando para un segundo momento el estudio de la referente a la paralización de las actuaciones.

2. Antes de entrar a examinar la cuestión de fondo una escrupulosa observancia del principio de congruencia nos exige hacer referencia a una cuestión planteada por la AEAT en su escrito de alegaciones en el conflicto 8/2008, de fecha 12 de febrero de 2009. En el primer fundamento de Derecho de este escrito la AEAT señala que ENTIDAD2 entabló recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008, dictada en la reclamación interpuesta por dicha entidad contra el acto de liquidación de 17 de septiembre de 2004, e invoca el criterio de esta Junta Arbitral en el sentido de que cuando la interposición de esta clase de recursos es posterior al planteamiento del conflicto no es aplicable el artículo 9 RJACE sino que procede la suspensión del procedimiento ante la Junta Arbitral.

Frente a esta alegación de la AEAT argumenta con acierto ENTIDAD1 en su escrito de 14 de marzo de 2013 que el mencionado recurso contencioso-administrativo, que fue tramitado con el número 477/2009 y resuelto por la sentencia de la Sala de lo contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011, no se refería a la cuestión de fondo del conflicto pendiente, para cuya resolución la Sala declara la competencia de esta Junta Arbitral. Esta sentencia fue confirmada, como ya quedó indicado, por la de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2012, recaída en el recurso 2304/2011.

Cabe añadir que, como ha quedado indicado en los antecedentes, la tramitación del conflicto 8/2008 fue iniciada por la Junta Arbitral tras la evocación de su anterior acuerdo de inadmisión a trámite, adoptada en vista de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, que rechazó que la competencia sobre la cuestión de fondo estuviese *sub judice* y reconoció la competencia de esta Junta Arbitral.

3. La cuestiones de fondo planteadas por los presentes conflictos han de ser resueltas por aplicación, en primer lugar, de los siguientes preceptos de Concierto Económico, en su redacción originaria, aplicable a partir del 1 de enero de 2002, de acuerdo con la Disposición Final Única de su Ley de aprobación 12/2002, de 23 de mayo:

*Artículo 14. Normativa aplicable.*

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

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.

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere el apartado uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

(...)

*Artículo 19. Inspección del Impuesto.*

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

(...)

*Artículo 20. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, y grupos fiscales.*

(...)

Dos. 1. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.

(...)

De acuerdo con los preceptos transcritos, los requisitos necesarios para que un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades domiciliado fiscalmente en el País Vasco, como es el caso indiscutido de ENTIDAD1, estuviesen sometidos en el ejercicio 2002 a la normativa estatal eran los siguientes:

- Que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y
- Que en dicho ejercicio se hubiese realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones.

Los mismos requisitos se exigían para atribuir la competencia inspectora a la Administración del Estado.

A su vez, la pertenencia de ENTIDAD1 al grupo fiscal N/NN, régimen común, dependía de que le fuese aplicable la normativa estatal.

Es pacífico que en el ejercicio 2001 el volumen de operaciones de ENTIDAD1 superó la cantidad de 6 millones de euros, por lo que la solución de las cuestiones controvertidas en los presentes conflictos depende exclusivamente del porcentaje de dicho volumen de operaciones que se considere realizado en territorio común en ese ejercicio.

Los porcentajes de volumen de operaciones declarados por ENTIDAD1 en 2001 fueron los siguientes:

-Territorio común	73,14
- Bizkaia	15,99
- Gipuzkoa	5,19
- Álava	2,00
- Navarra	<u>3,68</u>
	100,00

Con arreglo a estos porcentajes, el 75 por 100 del volumen de operaciones se consideraría realizado en territorio común si se entiende que forma parte de este territorio el de la Comunidad Foral de Navarra. Esta es la cuestión principalmente controvertida en el conflicto 8/2008.

Sin embargo, de acuerdo con el nuevo método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones realizado en los distintos territorios, que seguidamente se expondrá, el porcentaje realizado en territorio común en el ejercicio 2002 no alcanzaría el 75 por 100 del total aunque se considere que el territorio de la Comunidad Foral de Navarra forma parte a estos efectos del territorio común. En consecuencia, si se aceptase el nuevo método, dejaría de tener relevancia en dicho ejercicio la calificación del territorio navarro como común o no. Por tanto, el orden lógico del análisis exige examinar en primer lugar la conformidad a Derecho del repetido método de cómputo.

Nuevo método de cálculo del porcentaje de volumen de operaciones propugnado por la Diputación Foral de Bizkaia

4. La determinación del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio resulta, de acuerdo con el artículo 14.Tres del Concierto, de la aplicación de las reglas sobre el lugar de realización de las operaciones que establece el artículo 16 del mismo texto legal, cuyo texto, en lo aquí pertinente, es el siguiente:

*Artículo 16. Lugar de realización de las operaciones.*

Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1.º 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 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.

(...)

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

(...)

B) Prestaciones de servicios:

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen 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:

(...)

2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

(...)

El nuevo método de determinación de los porcentajes se funda en una modificación de la calificación de las operaciones respecto a la que sirvió de fundamento a los declarados por ENTIDAD1 (indicados más arriba). La explicación de esta modificación exige una mínima comprensión del sistema eléctrico español en los años considerados; es decir, de los tipos de empresas que actúan en dicho sistema y sus respectivas actividades. Este sistema está muy sucintamente descrito por la Diputación Foral de Bizkaia en sus distintos escritos y de manera mucho más detallada, como cabía esperar, en el largo escrito de alegaciones de ENTIDAD1, en el que se describe muy prolijamente el "marco regulatorio del sector eléctrico". La explicación que sigue se basa fundamentalmente en dicho escrito.

a. Sistema eléctrico español. El periodo transitorio

La disposición fundamental reguladora del sector eléctrico en el periodo considerado era la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (LSE), todavía vigente con numerosas modificaciones. La LSE distingue los siguientes tipos de actividades: generación o producción de energía, transporte, distribución y comercialización de electricidad. Las redes de transporte conectan las centrales de producción de energía con los núcleos de población, transportan la energía desde la central de producción a las redes de distribución en baja, que se encargan de llevar la energía hasta el punto del consumo final. La distribución consiste en la transmisión de energía eléctrica desde la red de transporte hasta los puntos de consumo; en otras palabras, se circunscribe a la construcción, mantenimiento y operación de las redes de distribución que han de ser utilizadas para la transmisión de la electricidad demandada por todos los clientes conectados a la red del distribuidor. La red de distribución comienza donde acaba la red de transporte. Las subestaciones de transformación que se encuentran en los núcleos de población producen la conversión de la energía de alta tensión (220 Kv) a baja tensión, tras lo cual la energía se transporta por la red de distribución hasta los consumidores finales. La LSE introdujo la figura de los comercializadores de energía eléctrica con el fin de establecer competencia en el sector mediante el reconocimiento del derecho de adquisición de la energía en el mercado libre a quien se elija de entre los sujetos del sistema autorizados para ello, al mismo tiempo que se satisface un peaje por el acceso y uso de las redes eléctricas a fin de transportar la energía adquirida. La actividad característica del comercializador consiste en la compra de energía en el mercado mayorista y en la venta a un precio libremente pactado en el mercado minorista.

Durante un periodo transitorio delimitado por los años 2000 y 2009 la distribución comprendía también la venta a determinados consumidores finales de la energía eléctrica ("venta a tarifa"). La transposición al Derecho español de la Directiva 2003/54/CE se llevó a cabo por la Ley 17/2007, de 4 de julio, que modifica la LSE. Esta Ley dispuso que la actividad de suministro de energía a tarifa dejase de formar parte de la actividad de los distribuidores eléctricos, una

vez que se creasen las denominadas "tarifas de último recurso", como un servicio universal prestado en exclusiva por las empresas comercializadoras.

En el curso del periodo transitorio las empresas distribuidoras tenían dos tipos de clientes:

- Clientes a tarifa de acceso o clientes cualificados. Estos clientes contratan el suministro de energía con una empresa comercializadora, que compra la energía en el mercado de la electricidad. Los clientes cualificados también pueden adquirir la energía directamente en el mercado. Las empresas distribuidoras prestan en estos casos el servicio de transporte y distribución por redes propias hasta el punto de consumo.

- Clientes a tarifa integral. Las empresas distribuidoras transportan energía para estos clientes por las redes de distribución (es decir, el mismo servicio que presan a los clientes a tarifa de acceso) y, además, les venden directamente la energía. Los clientes a tarifa integral pagaban a las empresas distribuidoras unas tarifas establecidas cada año mediante Real Decreto, que se determinaban en función de la estimación de los costes globales del sector eléctrico; su importe debía cubrir todos los costes de este sector y retribuir a todos los sujetos que participan en el suministro.

Los ingresos percibidos por las distribuidoras de sus clientes a tarifa integral se destinaban, en primer lugar, a pagar al productor de electricidad con arreglo a los precios del mercado energético. El resto de la recaudación se entregaba a la Comisión Nacional de la Energía (CNE) para que como organismo liquidador retribuyera a todos los agentes y operadores del sistema, es decir, fundamentalmente transportistas y distribuidores. No se preveía una retribución específica que remunerase la venta de energía eléctrica. El sistema compensaba a las empresas distribuidoras los costes de la compra de la energía mediante una

formulación que trataba de acercarse al máximo al coste de la compra realmente incurrido por estas empresas, por lo que, afirma ENTIDAD1, la venta de energía no aportaba ningún valor añadido a la empresa. Es decir, el cobro de la facturación a los clientes a tarifa integral se destinaba a pagar el coste de la energía eléctrica, a retribuir la actividad de distribución y gestión comercial y a retribuir al resto de los agentes del sistema; por tanto, las empresas distribuidoras actuaban como recaudadoras del sector eléctrico.

ENTIDAD1 se crea en 2000 en virtud de la exigencia impuesta por la LSE de que la actividad de transporte y distribución de energía eléctrica fuese realizada de manera exclusiva por una entidad, declarándola incompatible con las de producción y comercialización. ENTIDAD1 ha venido realizando las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica dentro del grupo ENTIDAD2 de forma efectiva desde el 1 de julio de 2000. ENTIDAD2 siguió realizando la actividad de comercialización o venta libre de energía y ENTIDAD3 la de producción de energía. Durante el periodo transitorio, hasta el 1 de julio de 2009, ENTIDAD1 realizó además, por mandato legal, la actividad de suministro de electricidad a los clientes a tarifa integral.

b. Lugar de realización de las operaciones a efectos de la determinación del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio

Los porcentajes de volumen de operaciones realizado en cada territorio declarados por ENTIDAD1 en el ejercicio 2001 resultaban de la aplicación del artículo 16 del Concierto a partir de las siguientes calificaciones de dichas operaciones:

- Las operaciones de prestación de servicios de acceso a la red de distribución a los clientes que adquieren la energía eléctrica en el mercado liberalizado (clientes a tarifa de acceso) se localizaron íntegramente en el Territorio Histórico de Bizkaia, lugar donde radica el

domicilio fiscal de ENTIDAD1, de acuerdo con la regla específica aplicable a los servicios de transporte (apartado C), 2º).

-Los ingresos derivados del suministro de energía eléctrica (tarifa integral) se localizaron en función del territorio en que se realiza el último proceso de transformación [apartado A), 1º, a)]. El último proceso de transformación de la energía eléctrica 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.

- Los ingresos derivados del alquiler de contadores se imputaron a cada territorio en función del lugar donde están instalados dichos equipos (apartado B), 1º).

-El resto de ingresos de la entidad (por reparación de averías o modificación de instalaciones, servicios de mantenimiento para terceros, trabajos para Red Eléctrica de España, venta de residuos, etc.) se localizaron en los diferentes territorios en función de la plantilla media ubicada en cada territorio, por aplicación de la regla del lugar de prestación del servicio.

Sin embargo, en las diligencias de consolidación extendidas por la Inspección de la Hacienda del Estado frente a ENTIDAD1 respecto a los ejercicios 2001 y 2002 ambas con fecha del 7 de marzo de 2008 (números ANN-NNNNNNNN y ANN-NNNNNNNN, respectivamente), así como en un escrito dirigido a la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 23 de julio de 2008 –este último mencionado en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de 8 de marzo de 2010, pero no incorporado al expediente- ENTIDAD1 manifestó que el método seguido en sus declaraciones para la determinación del porcentaje de volumen de operaciones no era correcto y propuso uno nuevo. Esta propuesta es asumida por la Diputación Foral de Bizkaia.

La incorrección del método anterior consiste en "no haber considerado que dentro de la tarifa integral, que es la contraprestación al servicio completo de suministro de electricidad (venta de energía más servicio de transporte/distribución hasta el punto de suministro), hay una parte que está retribuyendo el servicio de tránsito por la red hasta el punto de consumo que, a efectos del cálculo del volumen de operaciones debería desgajarse de la regla de entrega de bienes corporales y asignarse a la regla de prestación de servicios de transporte". En consecuencia, ENTIDAD1 y la Diputación Foral de Bizkaia proponen "dividir los ingresos por tarifa integral en sus dos componentes: los ingresos por venta de energía y los ingresos por los servicios de distribución, asignando los primeros al lugar de la puesta a disposición del adquirente o punto de consumo (que normalmente coincidirá en el mismo territorio en que la energía eléctrica sale de la red de alta tensión de Red Eléctrica de España para iniciar el tránsito por las redes de distribución de la compañía) y los segundos al territorio del domicilio fiscal de la Entidad que realiza la distribución de energía eléctrica". El resto de las operaciones de ENTIDAD1 mantiene su localización anterior.

ENTIDAD1 y la Diputación Foral reconocen que "la única dificultad para la puesta en práctica de este criterio consiste en hacer una disección perfecta de los ingresos de estas dos operaciones, ya 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". Para superar esta dificultad propugnan un método consistente en comparar la tarifa de acceso a la red unitaria promedio (que retribuye exclusivamente el servicio de distribución) con la tarifa integral unitaria promedio (que, en opinión de ENTIDAD1 y la Diputación Foral de Bizkaia, retribuye conjuntamente el servicio de distribución y la venta de energía), obteniendo así la parte proporcional de esta última que retribuye dicho servicio. Las tarifas unitarias se obtienen dividiendo los ingresos anuales por cada una de ellas entre la energía (kWh) distribuida a los respectivos clientes.

Aplicando este método a los datos ofrecidos por ENTIDAD1 resulta lo siguiente para el ejercicio 2001:

- Tarifa de acceso a la red unitaria promedio: 0,012745 €/ kWh

- Tarifa integral unitaria promedio: 0,075541 €/ kWh

El cociente entre las cantidades anteriores en tanto por ciento es 16,87%, es decir, que este sería el porcentaje de los ingresos por tarifa integral que constituiría retribución del servicio de distribución prestado a estos clientes. Aplicando este método, los porcentajes de volumen de operaciones resultantes en el ejercicio 2001 serían los siguientes:

- Territorio común	61,76
- Bizkaia	29,06
- Gipzkoa	4,38
- Álava	1,69
- Navarra	<u>3,11</u>
	100,00

ENTIDAD1 y la Diputación Foral de Bizkaia observan que el volumen de operaciones imputable con arreglo a este método a la retribución de la actividad de distribución eléctrica (tarifa de acceso más 16,87% de la tarifa integral), que asciende a 940.785 miles de euros, es muy similar a la retribución anual oficialmente reconocida para dicho ejercicio a ENTIDAD1 (987.478 miles de euros), lo cual, a su juicio, pone de relieve la lógica validez del promedio utilizado en este cálculo. En su escrito de alegaciones (pág. 82) ENTIDAD1 afirma que el cálculo anterior, que consta en las diligencias de consolidación antes citadas, "es una opción correcta, pero podría haber otras igualmente correctas, siempre que partan del necesario desdoblamiento de las actividades de distribución en sentido estricto y venta a tarifa de energía eléctrica". Observa también ENTIDAD1 en dicho escrito (pág. 64) que los porcentajes propuestos por ella y asumidos por la Diputación Foral no suponen alteración de su volumen de operaciones, pero sí determinan un cambio en los criterios de reparto de los ingresos por tarifa integral, observación que, aunque es obvia,

permite descartar que esté en juego en el presente conflicto la aplicación de las normas del Concierto que definen el volumen de operaciones, en particular el artículo 14.Dos.

##### 5. Argumentos a favor y en contra de la tesis de ENTIDAD1 y la Diputación Foral de Bizkaia sobre el cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones

Los argumentos en los que las partes de estos conflictos fundan sus respectivas posiciones giran en torno a una cuestión central: la independencia o no del servicio de distribución respecto a la venta de energía eléctrica a los clientes a tarifa integral.

a) Los razonamientos de la AEAT en contra del método propugnado por ENTIDAD1 y la Diputación Foral de Bizkaia están expuestos en diversos lugares. El informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 8 de marzo de 2010, documento central del planteamiento del conflicto 13/2010, los cita al parecer literalmente en su Fundamento de Derecho 5º y aunque no indica su procedencia, parece que están tomados de un requerimiento de inhibición formulado por la AEAT el 13 de enero de 2010 con referencia a ejercicios posteriores a los aquí considerados, al que la Diputación Foral de Bizkaia contesta con otro informe de su Servicio de Inspección de fecha 8 de febrero de 2010, incorporado a este expediente como anexo al escrito de alegaciones de ENTIDAD1. Previamente la AEAT había razonado su postura en el acuerdo de liquidación de fecha 29 de septiembre de 2008, derivado del acta ANN-NNNNNNNN.

Los argumentos de la AEAT aducidos en el primero de los citados documentos pueden resumirse de la siguiente manera: la existencia de líneas eléctricas es un elemento accesorio para realizar la entrega objeto de contrato de suministro; en las facturas no se fija el importe a pagar por el alquiler de líneas o la distancia de transporte de la energía hasta el punto de suministro; no estamos ante un contrato mixto de entrega de electricidad y de alquiler de líneas de

transporte sino ante una única operación de entrega de bienes corporales que son objeto de transporte.

En el citado acuerdo de liquidación los argumentos de la AEAT se exponen más articuladamente, como corresponde a la naturaleza de este acto. La Agencia alega, en síntesis, lo siguiente: el objeto de los contratos de suministro es la puesta a disposición del cliente del fluido eléctrico a medida de sus requerimientos y no el transporte de la electricidad. La tesis de ENTIDAD1 llevaría a pensar que en los contratos de suministro se estaría pactando un contrato mixto de entrega de electricidad y de derecho de uso de determinadas líneas de transporte, lo cual supondría identificar las líneas que iba a usar el cliente y discriminar el precio en función de la distancia de la vivienda o industria del cliente al centro de transformación. La existencia de líneas eléctricas es un elemento accesorio para realizar la entrega objeto del contrato de suministro; en las facturas el importe a pagar se fija en función del consumo realizado y no por el alquiler de las líneas. En el marco normativo de desarrollo de la LSE se reconoce a la actividad de distribución eléctrica una retribución por sus líneas de distribución, reconocimiento que se manifiesta en la determinación de la tarifa que aprueba el Gobierno, quien para su fijación tiene en cuenta los costes de las empresas, entre los que se encuentran las líneas eléctricas.

Añade la AEAT que la cuantía que ENTIDAD1 ha calculado como ingreso correspondiente al transporte dentro de la tarifa integral constituye un mayor valor de la entrega de bienes y, por tanto, no debe desgajarse de dicha tarifa, no sólo porque desvirtuaría el artículo 20 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo (que regulaba el lugar de realización de las operaciones) sino porque ello desvirtúa otras normas fiscales que regulan el concepto de entrega de bienes y el cálculo de la contraprestación en las entregas de bienes. En particular, el artículo 68 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en el que se regula el lugar de realización de las operaciones, y el artículo 78.Dos, 1º de la misma ley, en el que se regula el concepto de contraprestación en las entregas de bienes y prestaciones de

servicios, de acuerdo con el cual se incluyen como contraprestación "los gastos de comisiones, portes, transportes ... y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma". Es decir, en el ámbito del IVA el concepto de entrega de bienes absorbe, cuando dicha entrega es el objeto principal de la operación, el importe de los transportes hasta el lugar de la puesta a disposición. De aceptarse la nueva forma de cálculo, el volumen de operaciones a distribuir en cada territorio por el concepto de tarifa integral sería diferente en el IVA y en el Impuesto sobre Sociedades. Tal como consta en el acta de conformidad núm. NNNNNNNN, de 15 de abril de 2005, correspondiente al IVA de los años 2000 y 2001, en el año 2001 los porcentajes de reparto del volumen de operaciones a efectos de este impuesto fueron idénticos a los declarados por el grupo ENTIDAD2 a efectos del Impuesto sobre Sociedades del mismo año.

La interpretación mantenida por la AEAT -prosigue el razonamiento- coincide con la sostenida por la Diputación Foral de Bizkaia en la contestación a una consulta planteada por ENTIDAD1 de fecha 26 de mayo de 2003, según la cual "las entregas de energía eléctrica realizadas por la entidad consultante a clientes de tarifa administrativa, dado que no se corresponden con energía generada por la propia entidad, deben entenderse realizadas en el territorio en el que se realice el último proceso de transformación" y "los servicios de acceso a las redes de distribución deben conceptuarse como servicios de transporte, por lo que se entienden localizados en el territorio donde radique el domicilio fiscal de la entidad consultante, en este caso en el Territorio Histórico de Bizkaia". Aunque esta consulta fue declarada nula por el TSJ del País Vasco por haber infringido el procedimiento establecido, al haber sido contestada de forma unilateral por la Diputación Foral y se refiere al Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, es significativa, a juicio de la AEAT, de la opinión de la Diputación Foral de Bizkaia, cuyos criterios fueron aplicados por la entidad en su declaración del Impuesto sobre Sociedades. ENTIDAD1 sostiene de contrario que la citada consulta se limita a confirmar donde deben entenderse realizadas las entregas de energía eléctrica y los

servicios de acceso a las redes de distribución, pero no comete el error de identificar el importe de la tarifa integral con el importe de la contraprestación de las entregas de energía. La AEAT replica que el concepto de contraprestación de las entregas de bienes, en este caso energía eléctrica, está armonizado no sólo en el ámbito del Estado español, sino de toda la Unión Europea, y su importe engloba la parte del precio que correspondería al transporte hasta el punto de la puesta a disposición del consumidor final.

b) Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia, en el citado informe de su Servicio de Inspección de 8 de marzo de 2010, toma como pauta los razonamientos de la AEAT que, como hemos indicado más atrás, reproduce en el propio documento, frente a los cuales aduce los siguientes argumentos:

- Rechaza el carácter accesorio del servicio de distribución respecto de la venta de energía eléctrica y afirma, por el contrario, que se trata de un servicio de transporte con sustantividad propia. Este carácter resultaría de las siguientes consideraciones:

- El servicio de distribución que ENTIDAD1 ha venido prestando a los clientes de tarifa de acceso es igual al servicio de distribución que ha prestado a los clientes de tarifa integral hasta el 30 de junio de 2009. La única diferencia es que a los clientes de tarifa integral además les vende energía.
- Hay supuestos en los que ENTIDAD1 no vende energía a los clientes de tarifa integral: en aquellos periodos en los que no existe consumo por parte del cliente y, por consiguiente, no hay entrega de electricidad, la compañía distribuidora le sigue cobrando por el término de potencia instalada porque le sigue prestando un servicio de transporte o de acceso a la red, con sustantividad propia. El consumidor está dispuesto a pagar por el servicio de distribución eléctrica incluso cuando no realiza ningún consumo efectivo de energía (segundas residencias, industrias u hospitales que contratan accesos alternativos de seguridad para el caso de averías en el acceso

principal, etc.). Esta es una diferencia esencial frente a los transportes accesorios a la entrega de bienes, en los que el adquirente no otorga un valor intrínseco y autónomo a la actividad de transporte, ni está dispuesto a pagar por ella si no adquiere el producto.

- Una vez concluido el periodo transitorio, las empresas distribuidoras siguen prestando idéntico servicio de distribución a todos sus clientes, sin entrega de energía en ningún caso.

En conclusión, si hay una actividad que tiene sustantividad para ENTIDAD1 es la de distribución y, durante el periodo transitorio, lo que tiene carácter accesorio y anecdótico es la entrega de energía a los clientes de tarifa integral, ya que no supone para la empresa ningún beneficio sustancial.

- Frente al argumento de la AEAT de que la sustantividad del servicio de transporte exigiría que se identificasen las líneas que vaya a usar cada cliente y se discriminase el precio en función de la distancia, sostiene la Diputación Foral de Bizkaia que el tránsito de la electricidad por las líneas de distribución es un transporte especial en el que no se identifican las líneas por las que discurre la energía ni se discrimina el precio por la distancia recorrida. Lo compara a un bono de transporte que diera derecho a efectuar un determinado número de viajes en cualquiera de los autobuses de una red. Por lo demás, la AEAT no niega que la tarifa de acceso sea una retribución de un servicio de transporte, a pesar de que no concurren esos dos requisitos.

- Señala la Diputación Foral que la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, en propuesta de contestación de 28 de enero de 2010, en relación a una consulta formulada ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por una empresa comercializadora de gas, sostiene que sus operaciones se realizan donde la empresa

genera valor añadido en la operación entendida como entrega de gas al consumidor final. Dado que la empresa comercializadora de gas no tiene instalaciones por las que pueda circular el gas ni tampoco donde este pueda entregarse al consumidor, sino que el gas se transporta por los distribuidores a través de sus instalaciones hasta las propias de los consumidores, dicha empresa realiza su actividad donde tiene los medios necesarios, es decir, desde la sucursal, establecimiento o sede en la que celebra contratos de compra y de venta de gas. Añade la consulta que el Concierto siempre atiende a lugar de producción del beneficio o del valor añadido para repartir el rendimiento, corrigiendo los posibles desajustes mediante el denominado ajuste al consumo. Trasladando esta doctrina al presente caso, afirma la Diputación Foral de Bizkaia que el beneficio fundamental de ENTIDAD1 durante el periodo transitorio se produce por la actividad de distribución, como consecuencia de prestar un servicio consistente en que la energía llegue en condiciones óptimas al consumidor; en su actividad de compra y venta de energía no experimenta beneficio alguno.

c) En su escrito de alegaciones de 29 de noviembre de 2011 la AEAT insiste en su posición:

"No estamos ante dos tipos de operaciones comerciales diferentes como pretende la DFB, sino que tan sólo existe una, que es el suministro de energía eléctrica. Esto se observa claramente en la facturación de este suministro, en la que en ningún momento aparece desglosado el transporte de la energía propiamente dicha, ya que en la tarifa no se distingue entre el precio de la energía y el de la utilización de la red de distribución para su transporte.

La utilización de las redes de transporte no es algo que contraten los clientes, ya que ellos desean única y exclusivamente energía eléctrica, la cual es suministrada por ENTIDAD1 a un precio determinado y, dentro de este precio se incluirán todos los costes necesarios para hacer estas

entregas, más el margen de beneficios que desee obtener, incluyendo en estos costes lógicamente el de la utilización de redes de distribución de energía".

Sostiene la AEAT que el argumento de la Diputación Foral de Bizkaia de los periodos en que los clientes no consumen energía "se asienta sobre el axioma de que el transporte es lo que determina que el consumidor pague la facturación realizada por la compañía aunque éste, el consumidor, no haya hecho uso de la energía que se le haya transportado". En contra de dicho argumento aduce la AEAT los siguientes razonamientos:

- Con independencia del uso que cada consumidor realice en el lugar en que tenga contratada la energía, lo cierto es que, una vez contratada dicha energía siempre tiene y debe tener la posibilidad de acceder a la misma. La contraprestación económica a que se obliga el consumidor tiene que ver, por un lado, con el uso y el consumo realizado y, por otro, con el pago de esa disponibilidad permanente. Por este motivo es por lo que, ante determinados supuestos (accidentes, sobrecargas, caídas de tensiones...) los consumidores reclaman de las compañías la falta de suministro y las compañías en contrapartida deben abonar las correspondientes indemnizaciones por esas faltas de suministro.
- En todos los supuestos en que no existe consumo de energía (por cualesquiera razones), el consumidor paga en atención a unos conceptos, reglados y especificados en la normativa en cada momento vigente, que nada tienen que ver con el transporte real y efectivo de la energía y sí con el necesario mantenimiento que para la adecuada disponibilidad de la energía deba realizar la compañía distribuidora.
- Idéntico funcionamiento presentan las compañías distribuidoras de gas, agua y teléfono ante los mismos supuestos de falta de consumo: la contraprestación por la que el consumidor paga es por la disponibilidad del bien de que se trate.
- Reitera la AEAT el argumento de que si el transporte tuviera la sustantividad afirmada por la Diputación Foral de Bizkaia debería

tomarse en consideración la distancia recorrida por la energía y rechaza que el transporte de energía eléctrica tenga carácter "peculiar" como afirma la Diputación. Afirma que ésta incurre en contradicción al utilizar el ejemplo del bono de transporte.

- La sustantividad del transporte de la energía no responde ni al espíritu ni a la letra de los preceptos que regulan esta materia en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades, en los que se consagra la regla del "uso y consumo efectivo de los bienes", que coincide con la "puesta a disposición" prevista en el Concierto.

Niega la AEAT que exista una contradicción entre su posición en el presente caso y la interpretación de la Dirección de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales en la consulta formulada por una empresa comercializadora de gas, ya que, a su juicio, la cuestión planteada en esta consulta -determinación del lugar en que debe entenderse generado el valor añadido en la distribución de gas- es ajena a la suscitada en el presente conflicto.

Invoca finalmente la AEAT lo dispuesto en los dos primeros apartados del artículo 1 de la LSE, cuyo texto, en la redacción aplicable al presente caso, es el siguiente:

1. La presente Ley regula las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica, consistentes en su generación, transporte, distribución, comercialización e intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico.

2. La regulación de dichas actividades tiene por finalidad:

a) La adecuación del suministro de energía eléctrica a las necesidades de los consumidores, y

b) La racionalización, eficiencia y optimización de las mismas.

De este precepto se deduce, en opinión de la AEAT, que todas las actividades previas a la venta de la energía eléctrica tienen como finalidad el adecuado suministro de la misma, por lo que no pueden sino ser accesorias de otra principal que es la venta de energía eléctrica.

La AEAT concluye que la energía objeto de entrega a los consumidores por ENTIDAD1 no es más que un bien corporal que es objeto de transporte, por lo que el punto de conexión aplicable tiene que ser el lugar donde se encontraba la energía al tiempo de iniciarse el transporte realizado para la puesta a disposición del adquirente. Y dado que la energía que será objeto de suministro se encontraba, al tiempo de iniciarse su distribución, en el transformador de alta a baja tensión, el lugar donde aplicando el Concierto debe entenderse realizada la operación de entrega no es otro que aquél donde se encuentre este transformador, al ser este el lugar en el que la compañía de distribución, ENTIDAD1, adquiere la propiedad de la energía y comienza el transporte con destino a sus clientes.

d) En su escrito de alegaciones de 23 de mayo de 2012 la Diputación Foral de Bizkaia insiste reiteradamente en la diferenciación de las actividades de distribución y venta de energía eléctrica y la ausencia de carácter accesorio de la primera respecto a la segunda. Añade la Diputación que aunque tuviera razón la AEAT al sostener tal accesoriedad, no puede pretender que cada una de las actividades reguladas en el sector (generación, transporte, distribución, comercialización y venta) y desarrolladas por distintos obligados tributarios, por su carácter de accesoriedad de la actividad principal deban aplicar a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, el punto de conexión aplicable a las entregas de energía, cuando las mismas realizan una prestación de servicios; "para ser coherente en dicho punto la AEAT debiera aplicar el mismo criterio a los dos tipos de cliente, clientes de acceso y de tarifa integral" (pág. 26).

Más adelante (alegación 23<sup>a</sup>), la Diputación observa que lo que, no obstante la tesis anterior, lleva a la AEAT a aplicar distintos puntos de conexión a las

diversas actividades es que sean realizadas por distintos sujetos. Acerca de ello señala la Diputación (pág. 32) que "no ha encontrado apoyo legal alguno para dicha afirmación" y añade que "a estos efectos debe tenerse en cuenta que en el sector eléctrico al igual que en otros sectores económicos se puede producir la aplicación de distintos puntos de conexión por realizar actividades diversas, no sólo en el caso que nos ocupa, distribuidores en relación con los clientes a tarifa integral, sino también en el supuesto de los generadores de electricidad que actúen como comercializadores... La pretensión de la AEAT de que la comercialización subsuma la distribución, cuando ambas actividades son efectuadas por el mismo sujeto, supone una simplificación no acorde con la normativa reguladora del sector eléctrico, ya que precisamente dicha normativa es la que se opone a dicha simplificación". Concluye que "esta Diputación Foral de Bizkaia no llega a entender el motivo ni el apoyo legal existente que le permita a la AEAT concluir que sólo se aplican puntos de conexión distintos si se trata de sujetos distintos, ya que, en opinión de esta Diputación Foral de Bizkaia, los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico se deberán aplicar en relación con las actividades realizadas, con independencia de si las mismas se efectúan por un único sujeto o por distintos" (pág. 33).

Al argumento de la AEAT de que en la facturación no se toma en consideración la distancia recorrida replica la Diputación Foral que la forma de facturar no puede determinarse libremente por ENTIDAD1 sino que está regulada por la normativa del sector eléctrico. En la misma confusión incurre la AEAT, a juicio de la Diputación, cuando aduce que la entidad establece un precio que le permite cubrir los costes con el margen de beneficio que la misma desea obtener.

Indica después (alegación 24<sup>a</sup>) la Diputación Foral de Bizkaia que a efectos de la determinación del volumen de operaciones el Concierto Económico establece que se deberán tener en cuenta la totalidad de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, para el Impuesto sobre Sociedades. Por consiguiente, "el obligado tributario en la determinación de dicho volumen de contraprestaciones y, más en concreto, en

el realizado en cada territorio, debe tener en cuenta la totalidad de los ingresos recaudados por el obligado tributario y no aquellos que constituyen los ingresos de la actividad realizada por el obligado tributario... Es la normativa reguladora del Concierto Económico, la que obliga a considerar, a efectos de determinar el volumen de operaciones realizado en cada territorio, al utilizar el término de contraprestación, cuantías muy superiores a las que constituyen los ingresos de la actividad económica realizada por la entidad".

Argumenta más adelante (alegación 25ª) la Diputación Foral de Bizkaia que la compraventa de energía no genera para ENTIDAD1 ni beneficio ni pérdida, y a este respecto aduce "el criterio indicado en diversas ocasiones por parte del Tribunal Supremo, el cual a efectos de determinar el territorio en el que se deben imputar determinadas operaciones acude al principio de 'valor añadido', es decir, territorio en el que se genera el valor añadido en un negocio/operación". Rechaza la Diputación la posición mantenida por la AEAT de no considerar aplicable al presente caso la consulta de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, en propuesta de contestación de 28 de enero de 2010, en relación a una consulta formulada ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT. En opinión de la Diputación, "el hecho de que no genere la actividad de entrega de energía valor añadido alguno, ni beneficio ni pérdida, es lo que precisamente avala que dicha actividad se efectúa de manera coyuntural hasta la liberalización total del sector eléctrico y que la obligación impuesta a los distribuidores de manera transitoria hasta el 1 de julio de 2009, de entregar energía eléctrica sólo es una obligación legal que no aporta valor añadido alguno a la actividad de los distribuidores". En el caso de los clientes a factura integral la actividad que aporta valor añadido a la entidad es la de distribución, por lo que cabría argumentar que es la actividad de compraventa la que es accesoria a la distribución y, por tanto, que es esta la que determina el territorio al que deben imputarse los ingresos recaudados en el caso de clientes a tarifa integral.

En cuanto al método utilizado para determinar el volumen de operaciones correspondiente a la actividad de distribución, la Diputación Foral de Bizkaia considera (alegación 26ª) que no está basado en fórmulas matemáticas que permitan asegurar que la cuantía de los ingresos imputables al Territorio Histórico de Bizkaia se correspondan con los que deberían ser si la forma de facturación hubiera sido distinta y hubiera permitido un cálculo detallado por factura emitida, pero permite aproximarse al máximo a una separación correcta. No obstante, "teniendo en cuenta que en el supuesto de que no se produzca consumo de energía la única variable que daría lugar a facturación sería la de potencia contratada; sobre la base de computar exclusivamente la potencia contratada asimilándolo al concepto de distribución por separarlo del de suministro, para el caso de los clientes a factura integral, ello daría lugar a que los volúmenes de operaciones efectuados en cada territorio fueran los que se contienen en el documento anexo número 4". El citado documento contiene la siguiente determinación de los porcentajes de volumen de operaciones para el ejercicio 2001:

- Territorio común	57,14
- Bizkaia	34,38
- Gipuzkoa	4,05
- Álava	1,56
- Navarra	<u>2,87</u>
	100,00

Por último, pone de manifiesto la Diputación Foral de Bizkaia (alegación 27ª) una contradicción en la que, a su juicio, incurre la AEAT, en cuanto en las actas relativas a los ejercicios 2001 y 2002 acepta como correcto el criterio aplicado por el obligado tributario, mientras que en el escrito de alegaciones ante la Junta Arbitral [de 29 de noviembre de 2011] mantiene otro distinto. El criterio aplicado por ENTIDAD1 es el relativo a las entregas de bienes que son objeto de transformación [art. 16, A).1º, a) del Concierto Económico] mientras que en el citado escrito utiliza el propio de las entregas de bienes que son objeto de transporte para su puesta a disposición [art. 16, A), 1º del Concierto

Económico]. A este respecto señala la Diputación Foral de Bizkaia que durante la distribución de energía "puede haber más de una transformación, en función de las necesidades específicas de cada cliente y ello aunado a las propias especiales de las redes de distribución que sean utilizadas para el transporte de energía hasta el punto de consumo, de forma e es a pie de fábrica, vivienda o instalación donde se encuentra el último transformador eléctrico, que, precisamente, lo que hace es transformar la energía a la tensión que necesitan los aparatos eléctricos del consumidor". Señala la Diputación que la AEAT interpreta que en el caso de venta de energía eléctrica el punto de conexión es el territorio en el que se produce la transformación de la energía de alta a baja tensión, por lo que entiende que está adoptando el propio de la entrega de bienes con transformación. De acuerdo con este criterio, sostiene la Diputación que la entrega debe ser imputada al territorio en el que se produce el último proceso de transformación, que es a pie de vivienda, fábrica, etc., "con lo cual es la propia AEAT la que se contradice a sí misma con las consecuencias que, en su caso, pudieran derivarse de dicha disparidad de criterios".

e) En su escrito de alegaciones de 7 de junio de 2012 ENTIDAD1 insiste reiteradamente al hilo de su pormenorizada descripción del sistema eléctrico en el carácter sustantivo de la actividad de distribución, diferenciado de la venta de energía. "El marco regulatorio impide considerar la actividad de suministro de energía a tarifa integral como actividad sustantiva que aporte valor económico a la compañía ... en el marco de esta actividad retribuida a tarifa integral ENTIDAD1 presta un servicio de garantía de potencia contratada en todo caso, se produzca o no consumo real" (pág. 40). "Hay que rechazar con fuerza la consideración de la actividad de distribución como accesoria de la de suministro... Si una actividad es accesoria cuando coadyuva, facilita o complementa la realización de la actividad principal, es decir, que no se realiza aisladamente y que no es autónoma de la actividad principal, es claro que la distribución de electricidad no era accesoria del suministro a tarifa, si acaso, y puestos a haber algo principal y algo accesoria, sería a la inversa" (pág. 42). El argumento se repite en diversos puntos del escrito; así, en términos similares, en la pág. 70. Menciona también ENTIDAD1 el argumento de la diferencia

entre los servicios de transporte más típicos, que no tienen sentido separados de la venta del bien transportado: "En contraposición al caso general, en el terreno de la energía eléctrica sus potenciales consumidores asumen pagar un servicio continuado de transporte de energía (que realiza el agente designado por la ley para ello, el distribuidor), aun cuando no sea su intención consumir energía en el corto plazo, o incluso cuando su intención sea no consumirla nunca (por ejemplo, en los casos de contratos redundantes o de seguridad), porque sólo la existencia de ese servicio les garantiza que podrán disponer de la energía que requieran en cada momento y con la potencia que hayan solicitado" (pág. 67).

Arguye también ENTIDAD1 que "en el Concierto Económico no se recoge ninguna norma de accesividad en cuanto a la definición del volumen de operaciones. Su artículo 14.Tres... se remite a los criterios de localización del artículo 16, y en éste no se determina que la localización de una entrega de bienes o de una prestación de servicios pueda verse alterada por el hecho de que una accesoria de la otra. Si hubiera sido intención del legislador introducir esta regla, lo habría hecho (como hizo en el artículo 79.Dos de la Ley 37/1992). Así, pues, nos hallamos ante una opción deliberada del legislador de no alterar la naturaleza de las distintas actividades" (pág. 72).

Menciona después ENTIDAD1 distintos criterios utilizados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para decidir cuándo se está ante múltiples operaciones principales, ante una operación única compleja o ante una operación principal con sus accesorias:

- a) El punto de vista del consumidor medio. Para determinar si el vendedor realiza varias operaciones principales distintas o una operación única, hay que buscar los elementos característicos de la operación controvertida desde el punto de vista del consumidor medio. En el presente caso, en opinión de ENTIDAD1, "el consumidor medio demanda poder acceder en todo momento a la red eléctrica para poder

disponer de energía, a un nivel de tensión adecuado, a su libre albedrío y en el momento en que lo considere oportuno".

b) Actividades indisociables. Se estará ante una operación única si los elementos o actos realizados se encuentran tan estrechamente ligados o vinculados entre sí que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial, y son todos ellos necesarios para llevar a cabo tal prestación. A juicio de ENTIDAD1, "el servicio de distribución de la energía eléctrica y la entrega de dicha energía en los supuestos en que haya consumo efectivo son claramente dissociables, como lo demuestra, entre otros extremos, que en ausencia de consumo de energía la empresa distribuidora facturará igualmente al cliente, si bien exclusivamente por el servicio de distribución" (pág. 75).

c) Operaciones accesorias. Existirá una prestación única cuando se considere que un elemento constituye la prestación principal y uno o varios elementos constituyen una o varias operaciones accesorias, las cuales compartirán el tratamiento fiscal de la operación principal. En el caso de la energía eléctrica, "el consumidor demanda la posibilidad de disponer de energía eléctrica en el momento y cantidad que considere oportunos, dentro del límite de potencia que contrata con la empresa distribuidora, mediante la circulación continuada de aquella por las redes de transporte y distribución. Esta posibilidad, y no sólo su ejercicio efectivo en un momento dado, constituye un fin en sí mismo para el consumidor. El consumidor está dispuesto a pagar por el servicio de distribución eléctrica, incluso cuando no realice ningún consumo efectivo de energía, como ocurre... durante los largos periodos sin consumo de las segundas residencias (o residencias de veraneo), o el de la contratación de accesos alternativos de seguridad por determinadas industrias" (pág. 77).

d) Desgloses del precio. Según el TJCE no es determinante en hecho de que se estipulen contractualmente precios distintos para cada uno de los componentes de una operación o, a la inversa, que se determine un precio único para varias operaciones; la relación, en su caso, entre el precio de cada una de las operaciones es un dato objetivo que

constituye un indicio que debe tenerse en cuenta para calificar la operación u operaciones. En el presente caso, "el hecho de que en las facturas de los clientes a tarifa se distinguen los términos de potencia y de energía constituye un indicio de la entidad propia tanto de la distribución de la energía como del consumo efectivo de la misma. Aunque el consumidor paga una cantidad total al distribuidor, en su factura se diferencian dos conceptos o elementos diferentes, la potencia y la energía consumida... En consecuencia,... desde el punto de vista del IVA, las actividades de distribución y venta de energía a clientes a tarifa integral no constituyen una operativa única ni ambas actividades están necesaria y estrechamente ligadas entre sí de modo que conformen objetivamente una sola prestación económica indisociable, ni mucho menos que la actividad distribuidora sea accesoria de la principal" (pág. 78).

6. La validez del método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a los distintos territorios propuesto por ENTIDAD1 y la Diputación Foral de Bizkaia ha de enjuiciarse a la luz del Concierto Económico. Su artículo 14.Dos, define el volumen de operaciones en los siguientes términos:

"Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

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".

De este precepto se deduce que el volumen de operaciones está constituido por la suma de las contraprestaciones de las operaciones realizadas por el

sujeto pasivo y, por tanto, su reparto entre los distintos territorios viene determinado por la localización de dichas operaciones de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16 del Concierto, que regula el "lugar de realización de las operaciones". La cuestión decisiva es, por tanto, determinar el contorno de cada operación, es decir, si se está en presencia de una operación unitaria o, por el contrario, de dos o más operaciones. En el primer caso, el criterio de localización será necesariamente único, de acuerdo con la calificación que se atribuya a la operación, mientras que en el segundo las distintas operaciones pueden localizarse atendiendo a criterios diferentes, en función de la calificación que corresponda a cada una de ellas. La plantilla que sirve para delimitar el contorno o perímetro de una operación es necesariamente jurídica: lo que individualiza a una "operación" es la unidad del contrato o negocio jurídico que le sirve de cauce.

Pues bien, aplicando este criterio al suministro de energía eléctrica a los clientes de tarifa integral por las empresas de distribución resulta que dicho suministro constituye una sola operación, que a efectos de su localización debe ser calificada como entrega de bienes muebles corporales. En efecto, no se discute que dicho suministro se presta en virtud de un contrato entre el consumidor y la compañía distribuidora, cuya finalidad es proporcionar a aquél la energía eléctrica en el momento en que la necesita. No refuta esta afirmación el hecho de que existan periodos en los que no existe consumo de energía por parte del cliente, el cual, sin embargo, debe pagar a la empresa suministradora en función de la potencia instalada; de ello no puede deducirse que este pago tenga una causa distinta del suministro de energía, como la contraprestación independiente del servicio de distribución eléctrica. Tampoco arguye en contra de la conclusión anterior el hecho alegado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD1 de que la venta de energía no produzca ni beneficio ni pérdida para la empresa de distribución, o que no genere valor añadido.

Este último argumento, como en general los aducidos por la Diputación y la entidad, parte de un presupuesto erróneo consistente en que la aplicación de

los criterios de localización del volumen de operaciones debe hacerse atendiendo no a las operaciones sino a las actividades realizadas por la empresa de distribución, tal como estas son definidas a efectos de la regulación del sector eléctrico. En efecto, la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD1 hacen hincapié en la distinción entre esas actividades; en particular en la sustantividad de la actividad de distribución respecto a la venta de energía. Que desde la perspectiva de la ordenación de sector eléctrico se trata de actividades distintas es algo que salta a la vista y no necesita una larga demostración; uno de los principios esenciales de dicha ordenación es precisamente la separación de las actividades de producción, transporte, distribución y comercialización. Esa separación se impone respecto a la personalidad jurídica y al control de las entidades que realizan cada una de dichas actividades, pero no es aceptable trasladarla a un plano distinto como el de la identificación de las distintas operaciones.

La independencia de ambos planos, el de la regulación del sector eléctrico y el de la identificación de las operaciones a efectos de su lugar de realización hace irrelevantes a efectos de esto segundo las consideraciones que se pueden extraer en uno u otro sentido de las disposiciones que integran aquella regulación. Por tanto, no es un argumento de peso a favor de la unidad de la operación de suministro de energía eléctrica a clientes de tarifa integral por las empresas de distribución el hecho de que el artículo 9 de la LSE definiese a los distribuidores como "aquellas sociedades mercantiles 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 y proceder a su venta a aquellos consumidores finales que adquieran la energía eléctrica a tarifa o a otros distribuidores que también adquieran la energía eléctrica a tarifa", incluyendo así la venta de energía en la distribución. Del mismo modo, tampoco lo es que la venta de energía haya sido extraída de la distribución en la redacción del citado precepto por la Ley 17/2007, de 4 de julio, concluyendo así el periodo transitorio. Lo relevante a efectos de la localización de las operaciones durante este periodo es que la distribución y la

venta de energía fuesen jurídicamente una única operación realizada por la empresa de distribución.

La confusión del plano de la regulación del sector eléctrico y el de la delimitación de las operaciones a efectos de la aplicación del Concierto es lo que induce a la Diputación Foral de Bizkaia a negar importancia al hecho de que las distintas actividades se lleven a cabo por el mismo sujeto o por sujetos distintos. En el plano regulatorio este hecho es ciertamente irrelevante, pero no lo es cuando se trata de identificar jurídicamente una operación: distintas actividades -por ejemplo, distribución y venta- darán lugar necesariamente a operaciones distintas cuando se realizan por diferentes sujetos y, por tanto, a través de distintos contratos. Cuando, por el contrario, se llevan a cabo por el mismo sujeto, que constituyan una única operación u operaciones distintas dependerá, a su vez, de que se canalicen a través de un único contrato o de contratos distintos.

El carácter unitario de la relación entre la empresa distribuidora y el cliente es conforme con la naturaleza de suministro que generalmente se atribuye a este contrato. Importantes sectores de la doctrina civilista atribuyen a los contratos de suministro de energía (electricidad, gas) por medio de una red de distribución características especiales, dado que juntamente con el suministro de la cosa se prestan servicios por parte del suministrador; por ello se trata de un contrato atípico, que participa de la naturaleza de varios: compraventa, arrendamiento de cosas, arrendamiento de servicios, etc. Esta misma opinión es la adoptada por la jurisprudencia; así, entre otras, la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2006 (recurso núm. 4728/1999; pte.: Encarnación Roca Trías) afirma lo siguiente:

"Según reiterada jurisprudencia, el suministro es «comprensivo de un conjunto de determinadas mercancías o géneros o servir en períodos de tiempos determinados o a determinar, con posterioridad, y por un precio de la forma preestablecida por las partes (sentencia de 8 julio 1988, así como, las de 7 febrero 2002 y 3 abril 2003). Por tratarse de un contrato

atípico, ya desde la sentencia de 30 noviembre 1984 esta Sala ha entendido que se rige por el régimen jurídico «no puede identificarse con el de compraventa, aunque es afín a la misma. Se regula por lo previsto por las partes, en aras al principio de autonomía de la voluntad (artículo 1255 del Código Civil) y, en su defecto, por la normativa de la compraventa (artículos 1445 y ss. del Código Civil y, en su caso, si es mercantil, 325 y ss. del Código de Comercio) y en último lugar, por las normas generales de las obligaciones y contratos» (sentencia de 7 febrero 2002). En definitiva, la semejanza con la compraventa no implica que se identifique con ella y las normas que regulan el primer contrato sólo pueden aplicarse al suministro cuando se dé la razón de analogía que lo permita. Dada la naturaleza mercantil de este contrato, debe aplicarse lo dispuesto en el Código de comercio en cuanto lo permitan los pactos establecidos por las partes y la naturaleza del propio contrato”.

La calificación del contrato de suministro como contrato atípico que encierra diversas prestaciones, como pueden ser en el caso considerado el transporte y la venta de la energía, plantea el problema de la unidad o pluralidad contractual. Según autorizada doctrina civilista, el hecho de que con la unión de las distintas prestaciones se persiga una finalidad unitaria y, por tanto, una unidad económica determina la existencia de una unidad del contrato de suministro de energía eléctrica a los clientes a tarifa integral se ha sostenido por la AEAT afirmando el carácter accesorio de la existencia de líneas eléctricas respecto a la entrega de energía. Este carácter es rechazado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD1, para quienes no existe tal accesoriadad o, de existir, tendría un sentido inverso, pues la distribución de electricidad sería la actividad principal.

A este respecto ENTIDAD1 aduce, como más atrás ha quedado indicado, los criterios utilizados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) para decidir cuando existe, a efectos del IVA, una única operación compleja o varias operaciones distintas. Hay que afirmar, sin embargo, que

dichos criterios no apoyan precisamente la existencia de operaciones independientes de distribución de electricidad y venta de energía. Sostiene, en efecto, el TJCE, que

"teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única".

(sentencia de 25 de febrero de 1999, *C-349/96, Card Protection Plan Ltd*, pfo. 29; citado por la de 27 de octubre de 2005, *C-41/04, Levob Verzekeringen BV y OV Bank NV*, pfo. 20, y la de 29 de marzo de 2007, *C-111/05, Aktiebolaget NN*, pfo. 22)

ENTIDAD1 sostiene que el consumidor medio de energía eléctrica lo que persigue primariamente es estar conectado a la red con independencia del consumo efectivo, pero esta afirmación contradice la experiencia más común, según la cual lo que principalmente pretende el consumidor no es otra cosa que la utilización de la energía, para lo cual, como es obvio, ésta ha de estar disponible.

El criterio más relevante formulado por el TJCE para decidir si existe una o varias operaciones es el de la unidad funcional del contrato: existe una prestación única "cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial"

(sentencias de 27 de octubre de 2005, cit., pfo. 22 y 29 de marzo de 2007, cit., pfo. 23). En la sentencia de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN*, en la que se planteaba la unidad de una operación consistente en la entrega e instalación, en parte en el lecho marino, de un cable de fibra óptica, el TJCE enuncia la siguiente doctrina (pfo. 28): "De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el caso de una operación compleja única, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador". En el caso mencionado el TJCE consideró que no existían dos operaciones distintas, entrega e instalación del cable, sino solo una entrega del mismo. En el asunto de la sentencia de 27 de octubre de 2005, *Lebov Verzekeringen*, el TJCE entendió, aplicando la doctrina anterior, que constituían una única operación la entrega de un programa informático y su adaptación a las necesidades del comprador, aunque se estipularan precios distintos para cada una de ellas, y que la segunda tenía carácter predominante debido a su importancia decisiva para las necesidades del cliente, por lo que calificó a la operación única como prestación de servicios.

Aplicando la doctrina del TJCE a la operación de suministro de energía eléctrica por las empresas distribuidoras a los clientes a tarifa integral parece indudable que es artificioso 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 consiguiente, se trataba de una única operación, que debe calificarse como entrega de bienes muebles.

La accesoriedad de la instalación de las líneas respecto del suministro resulta confirmada por la sentencia del la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2007, en el recurso de casación 11568/2004, interpuesto por ENTIDAD1 contra una resolución del Director Territorial de Industria y Comercio de Valencia, que ordenó a la entidad como empresa distribuidora a ejecutar la estructura eléctrica necesaria al objeto de

garantizar la calidad de suministro con arreglo a la LSE. Transcribimos a continuación los párrafos pertinentes del Fundamento de Derecho Segundo:

“El motivo de casación debe ser desestimado al no observarse que la sentencia recurrida haya infringido los preceptos que en el escrito de interposición se citan.

Debe señalarse que tales preceptos se refieren a la instalación de infraestructuras eléctricas en nuevas urbanizaciones, caso que no es el presente en el que expresamente se reconoce que las instalaciones ya estaban ejecutadas al menos 30 años antes, y que éstas no habían sido recibidas por el suministrador por deficiencias técnicas.

( ...)

Por su parte, el art. 41 de la Ley del Sector Eléctrico impone a las empresas distribuidoras 'realizar el suministro de energía a los usuarios a tarifa'. Esta obligación comporta la extensión de redes hasta los puntos de conexión, e incluso verificar las acometidas eléctricas desde dicho punto, como se expresa en el artículo 2 del Real Decreto 2949/82.

Es cierto que según el artículo 23 de dicho Real Decreto, tales instalaciones quedarán de propiedad de las empresas eléctricas, pero ello no significa que no deban instalarlas para los casos en que sea necesario proceder a cumplir las obligaciones de suministros.

Sobre la cuestión ya se pronunció esta Sala en las sentencias citadas por el Tribunal de instancia, cuando estaba vigente el mencionado Real Decreto y el Reglamento de Verificaciones Eléctricas y Regularidad del Suministro, en el sentido de imponer a las entidades distribuidoras la obligación de efectuar las ampliaciones necesarias para atender las exigencias del mercado eléctrico en las zonas que estén servidas por dichas entidades (art. 87 y siguientes RVERS). Con posterioridad a la

Ley del Sector Eléctrico, esta Sala también se pronunció sobre esta cuestión en sus sentencias de 25 de noviembre de 2002, en las que se examinó la legalidad de ciertos preceptos del Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, regulador de las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica. En ellas se llegó a la conclusión de que por debajo de los umbrales de potencia fijados en el artículo 45.1 de dicho Real Decreto, las empresas distribuidoras estarán obligadas a la realización de las infraestructuras eléctricas necesarias cuando dicho suministro se ubique en suelo urbano que tenga la condición de solar.

Es esta obligación la que se impone en el acto impugnado y cuya legalidad declara la sentencia recurrida... “.

En vista de los razonamientos precedentes procede declarar contrario al Concierto Económico el método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones propuestos por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD1 y, en consecuencia declarar aplicables los consignados por ENTIDAD1 en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001.

Por tanto, la solución de las cuestiones planteadas por los presentes conflictos exige determinar si a los efectos del cómputo del porcentaje de volumen de operaciones realizado en cada territorio el de la Comunidad Foral de Navarra forma parte o no del territorio común, puesto que de ello depende que el volumen de operaciones realizado en este territorio alcance o no el 75 por 100 del total.

Concepto de "territorio común" a efectos del cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones

7. La cuestión relativa al concepto de "territorio común" utilizado en los artículos 14.Uno y 19.Uno del Concierto Económico, de la que depende la solución de los presentes conflictos acumulados, se planteó como tema fundamental de debate en el primero de ellos, el 8/2008. En el conflicto 13/2010 la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD1 se remiten a sus respectivas alegaciones en el conflicto anterior. Es de tener en cuenta que el escrito de alegaciones de la AEAT en el conflicto 8/2008 es de fecha 12 de febrero de 2009, por lo que no pudo hacer referencia a la importante sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, dictada en el recurso 365/2008, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra determinadas resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y dicha Comunidad Foral. La AEAT tuvo ocasión de hacer referencia a esta sentencia en su escrito de alegaciones en el expediente 13/2010, de fecha 29 de noviembre de 2011. Por el contrario, ENTIDAD1 sí tuvo oportunidad de referirse a la citada sentencia en sus alegaciones en el expediente 8/2008, fechadas el 14 de marzo de 2013, de las que expone un resumen en las formuladas en el conflicto 13/2010, a pesar de ser éstas de fecha anterior (7 de junio de 2012).

En su escrito de alegaciones en el conflicto 8/2008, la AEAT plantea tres posibles interpretaciones del artículo 14.Uno del Concierto:

1ª. Las operaciones realizadas en Navarra se entienden realizadas en territorio común,

2ª. Las operaciones realizadas en Navarra no se computan,

3ª. Las operaciones realizadas en el territorio de la Administración del Estado deben compararse con las realizadas en territorio vasco más las realizadas en Navarra.

1) En apoyo de la primera interpretación, que es la que propugna la AEAT, aduce ésta las siguientes resoluciones e informe:

- Acuerdo de 7 de abril de 1995 de la antigua Comisión Coordinadora prevista en el artículo 40 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981,
- Resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra dictadas en los conflictos 16/2007 y 17/2007. Estas resoluciones fueron objeto del recurso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, antes citada, que lo desestimó.
- Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008. Como ya quedó expuesto en los antecedentes de hecho, esta resolución fue anulada por la Audiencia Nacional en su sentencia de 23 de marzo de 2011, por falta de competencia.
- Informe de fecha 23 de febrero de 2004 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

2) La segunda de las interpretaciones planteadas por la AEAT, que, afirma, "es la que parece sostener la Diputación Foral de Vizcaya, al haber planteado el conflicto (si bien no lo ha argumentado en ningún escrito a salvo de la consulta...)", se apoya en la contestación de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 23 de mayo de 2003 a una consulta formulada por ENTIDAD1. Esta contestación fue impugnada en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que en su sentencia de 31 de enero de 2006 estimó el recurso. La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en su sentencia de 21 de febrero de 2011 desestimó el recurso de casación (núm. 2400/2006) interpuesto por ENTIDAD1 y la Diputación Foral de Bizkaia, confirmando la incompetencia de la Diputación para contestar a la consulta declarada por el Tribunal de instancia, por entender que era competente para ello la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto.

Partiendo de los porcentajes de distribución territorial del volumen de operaciones declarados por ENTIDAD1 en el ejercicio 2001 y excluyendo el correspondiente a Navarra resulta un volumen total de operaciones del 96,32%:

- Territorio común	<u>73,14</u>
- Bizkaia	15,99
- Gipuzkoa	5,19
- Álava	2,00
- Total País Vasco	<u>23,18</u>
Total	96,32

Afirma la AEAT que habría que realizar unos nuevos cálculos comparando en base 100 las operaciones realizadas en el territorio de la Administración del Estado y en el territorio vasco, de los que resultarían los siguientes porcentajes:

- Territorio de la Adm. del Estado	75,93
- Total País Vasco	24,07

De acuerdo con estos cálculos se realizaría en el territorio de la Administración del Estado más del 75 por 100 del volumen total de operaciones.

3) En cuanto a la tercera interpretación, la AEAT considera que carece de fundamento legal y no está amparada por el Concierto.

En sus alegaciones de 29 de noviembre de 2011 (Fundamento de Derecho Tercero), la AEAT invoca de nuevo, en primer lugar, el acuerdo adoptado el 7 de abril de 1995 por la Comisión Coordinadora del País Vasco, que considera la "interpretación oficial" del concepto de territorio común consensuada entre la Administración del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en el seno de dicho órgano de composición paritaria. Invoca después la AEAT la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, antes citada.

8. La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 fue dictada en el recurso contencioso número 365/2008 interpuesto contra las resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico números 16/2007 y 17/2007, las dos de 4 de abril de 2008. Mediante dichas resoluciones la Junta Arbitral del Convenio resolvió la discrepancia existente en el seno de la Comisión Coordinadora entre los representantes de ambas Administraciones respecto a la contestación a sendas consultas formuladas acerca del concepto de "territorio común" a efectos de la aplicación del artículo 18.2 del Convenio Económico. Este precepto dispone lo siguiente con relación al Impuesto sobre Sociedades:

"Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante, los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa del Estado".

La Junta Arbitral del Convenio acordó en ambas resoluciones resolver la consulta "en el sentido de que el concepto de 'territorio de régimen común' del artículo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra debe considerarse integrado por todo el territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra".

El recurso contra las citadas resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio que dio lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 fue interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra, si bien fue parte del proceso a petición propia ENTIDAD2. La doctrina de la citada sentencia está contenida en su Fundamento de Derecho Tercero, que se transcribe a continuación:

"El objeto de nuestra interpretación es el alcance de la expresión «territorio de régimen común» en el Convenio Económico entre el

Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión de la Ley 25/03, de 15 de julio.

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

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

La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado «territorio de régimen común» de la Administración del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de ENTIDAD2 a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre «territorio de régimen común» y «territorio foral» es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea «territorio de régimen común en el ordenamiento español» sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra.

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

9. En opinión de la AEAT, "el tenor literal de la Sentencia resulta tan meridianamente claro, que no requiere de interpretación alguna, resultando perfectamente trasladables las conclusiones que establece el Tribunal Supremo al supuesto el que se contraen las presentes alegaciones: con relación al Concierto Económico con el País Vasco, son igualmente dos las administraciones territoriales que concurren, con territorios perfectamente delimitados a los efectos del Convenio, y, dado que no existe posibilidad alguna de considerar la existencia de un tercer territorio ajeno a los dos considerados, resulta evidente que desde el punto de vista del Concierto Económico, será territorio común el resto del territorio español que no forme parte de los Territorios Históricos del País Vasco". (Subrayado del original).

10. En su escrito de alegaciones en el conflicto 8/2008, de 14 de marzo de 2013, ENTIDAD1 argumenta en contra de la fuerza de convicción de las resoluciones e informes aducidos por la AEAT en su primer escrito de 12 de febrero de 2009. En unos casos, como el del acuerdo de la Comisión Coordinadora del Concierto de 7 de abril de 1995 y el informe del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT de 23 de febrero de 2004, para rechazar su carácter vinculante; en otros, como el de la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008, anulada, como sabemos, por la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011, para rebatir su posición favorable a la tesis de la AEAT.

ENTIDAD1 somete también a crítica la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, de la que transcribe el Fundamento de Derecho Tercero, más arriba reproducido, y arguye que "en apoyo de estas afirmaciones, la propia Sentencia cita el Acuerdo de 7 de abril de 1995 de la Comisión Coordinadora anteriormente analizado, y entiende que su contenido facilitan tales conclusiones". Añade el citado escrito que las afirmaciones contenidas en

el Fundamento de Derecho transcrito "ni conforman por sí solas un criterio de aplicación general que pueda ser directamente tomado en consideración en nuestro supuesto de hecho, ni resultan conformes a Derecho".

Prosigue el escrito de ENTIDAD1 de la siguiente manera:

"La conclusión básica defendida por la Sentencia transcrita, esto es, *'la absoluta imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervinientes'*, supone, a criterio de esta parte, una preterición de los principios básicos sobre los que se asienta la autonomía financiera y tributaria constitucionalmente reconocida del País Vasco, puesto que, por el mismo motivo expuesto en la Sentencia, es decir, la no concurrencia de la autoridad tributaria del País Vasco, lo fijado en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra únicamente será aplicable a los territorios sobre los que las Administraciones intervinientes tienen plenas competencias tributarias".

Más adelante añade lo que sigue:

"La no concurrencia de la Administración tributaria vasca en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra es, a *sensu contrario* de lo afirmado por la Sentencia del Tribunal Supremo de continua referencia, reflejo de la imposibilidad de extender los efectos jurídicos de dicho Convenio a los territorios históricos vascos, única interpretación que garantiza el respeto al *status* que la Constitución, a través de su disposición adicional primera y del propio Concierto Económico, otorga a dichos territorios históricos.

[...]

Por tanto, la primera de las conclusiones expuestas por la Sala respecto de qué debe entenderse comprendido dentro de la expresión "territorio

común" en el marco del Convenio Económico choca frontalmente con los argumentos en los que la propia Sentencia pretende hacer descansar tal interpretación. La bilateralidad, defendida por la Sala, que rige la relación entre las Administraciones territoriales partícipes en el Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra, impide, en idénticos términos que los recogidos en la citada Sentencia, que la Administración del Estado pueda extender su fuerza vinculante respecto de territorios, como los del País Vasco, cuyas potestades y competencias tributarias son concertadas. La inclusión del territorio foral vasco como parte del concepto de "territorio común" al que hace referencia el Convenio Económico resulta, por tanto, imposible sin la participación de la Administración tributaria competente para dichos territorios, esto es, la foral. Por ello, a nuestro juicio, la interpretación que postula la Sentencia de continua referencia, amén de ser contradictoria en sus propios términos, resulta contraria a Derecho y, como a continuación analizaremos, ajena al concepto de territorio común consagrado en el resto de nuestro ordenamiento jurídico, del cual el Convenio Económico forma parte".

Propugna ENTIDAD1 una "interpretación finalista, sistemática e integradora del ordenamiento jurídico", para la que busca apoyo en el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre, a tenor del cual "en tanto no se definan por la normativa tributaria los términos empleados en las normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda", sentido que habrá que atribuir al término "territorio común", puesto que no lo definen ni el Concierto ni el Convenio. Siguiendo este método, el escrito pasa revista a las siguientes disposiciones:

- Disposición Adicional Primera de la Constitución Española,
- Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral,
- Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco,

- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas,
- Leyes 21/2001, de 27 de diciembre, y 22/2009, de 18 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía,
- Leyes del Estado que regulan los impuestos cedidos y normativa foral que regula los impuestos concertados,
- Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico.

Con relación al Concierto Económico, afirma ENTIDAD1 que se aprecia en numerosos preceptos la contraposición entre territorio foral y territorio común. "Así se constata en innumerables preceptos de la citada Ley [12/2002], como, por ejemplo, en los artículos 6, 7, 8, 9, 10, 11 y en las disposiciones transitorias cuarta y sexta y en la disposición final única". Y añade que "de estos preceptos se deriva que el territorio común se identifica con el ámbito de aplicación de la normativa tributaria general del Estado. Lo mismo cabe afirmar con respecto a todas las normas que regulan la exacción, gestión e inspección de los distintos impuestos", y por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, cita los artículos 15, 18 y 19.

De este recorrido extrae ENTIDAD1 la conclusión de que "conforme al sentido jurídico emanado del ordenamiento jurídico español observado en su plenitud, integrado por [las disposiciones citadas], forma el territorio común todo el territorio español con excepción de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, que constituyen territorios de régimen foral. En muy contadas palabras y por lo que atañe al supuesto controvertido, Navarra no es territorio común sino territorio foral con todos los efectos jurídicos que de ello proceda predicar".

El sentido usual de la expresión "territorio común" confirma, a juicio de ENTIDAD1, la anterior conclusión. "Más allá de complejas construcciones jurídicas conforme a las cuales defender una interpretación expansiva del alcance del concepto de 'territorio común' a los territorios forales, desde un

punto de vista semántico, los adjetivos 'común' y 'foral' delimitan el alcance del concepto de 'territorio' como aquél que bien está sometido a Derecho común, bien está sometido a Derecho foral. Defender que territorios sometidos a Derecho foral pueden quedar incluidos dentro de la expresión de 'territorio común' resulta muy difícil de sostener".

Afirma, finalmente, ENTIDAD1 que "la deficiencia fundamental de la que adolece la interpretación defendida de adverso radica en una bilateralidad País Vasco-Estado mal entendida predicada del Concierto Económico. Por este camino la AEAT se constriñe a dicha bilateralidad con olvido del ordenamiento jurídico español en su plenitud, del que, a no dudarlo, el foral vasco forma parte, al igual que el foral navarro".

11. Es evidente que no le es posible a esta Junta Arbitral entrar a discutir los argumentos aducidos por ENTIDAD1 para demostrar que la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 es, como sostiene, contraria a Derecho, ni, por tanto, tomar postura ante ellos. Semejante cosa supondría arrogarse de manera inconcebible una potestad que sería absurdo siquiera imaginar. Por tanto, ante la citada sentencia a la Junta Arbitral le cabe únicamente comprobar si el criterio del Tribunal es aplicable al asunto sometido a su decisión y, acatándolo, resolver de acuerdo con éste.

Es indudable que la doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia de repetida cita es clara e inequívoca y aplicable al caso que nos ocupa, puesto que la cuestión aquí controvertida es idéntica a la decidida en dicha sentencia. Por consiguiente, la Junta Arbitral no puede sino acordar que a efectos del cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones a que se refieren los artículos 14.Uno y 19.Uno del Concierto Económico el territorio de Navarra forma parte del territorio común.

Sin embargo, el respeto a la decisión del Tribunal Supremo no impide a la Junta Arbitral exponer algunas consideraciones acerca de los argumentos aducidos por ENTIDAD1. Estas consideraciones se refieren, en primer lugar, a

la conclusión que ENTIDAD1 pretende extraer de su examen de las disposiciones legales de diverso rango que se refieren a los regímenes tributarios de régimen foral y común. Todas ellas distinguen, como es obvio, entre ambos regímenes y los correspondientes territorios y, por supuesto, atribuyen carácter foral a los Territorios Históricos vascos y al de la Comunidad Foral de Navarra. Pero esta trivial constatación, para la cual no era necesario el prolijo recorrido por el ordenamiento jurídico que ENTIDAD1 lleva a cabo, no basta para dar respuesta al problema que plantea la referencia al territorio común en los preceptos que, como los del Concierto que entran en juego en los presentes conflictos, contraponen dicho concepto al territorio de régimen foral desde la perspectiva de uno de los territorios forales. Como dice el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia de 26 de mayo de 2009 transcrito en el anterior apartado 8, lo decisivo para resolver la cuestión que nos ocupa no es la concepción de lo que sea "territorio de régimen común" en el ordenamiento español sino el significado que tiene la expresión "territorio común" en los preceptos aplicables a la cuestión planteada. Para resolver este problema hay que acudir a otra clase de consideraciones, fundamentalmente a la finalidad de los preceptos en cuestión.

Los preceptos del Concierto Económico que cita ENTIDAD1 no ofrecen sustento suficiente a la conclusión pretendida por la entidad. En algunos de ellos, como los artículos 8, 9 y 10 la expresión "territorio común" no incluye ciertamente al de Navarra, pero, como hemos señalado, ello no basta para demostrar que este sea el significado inequívoco de dicha expresión en todo el Concierto Económico; desde luego no lo es en el artículo 19, que también invoca la entidad, controvertido en los presentes conflictos. Otros de los preceptos del Concierto Económico citados por ENTIDAD1 ni siquiera utilizan la expresión "territorio común" (así los arts. 6, 7, 11, 15 y 18 y las Disposiciones Transitorias Cuarta y Sexta y Final), por lo que mal pueden servir de base para una interpretación de este término.

#### Deber de la AEAT de paralizar las actuaciones

12. Como expusimos en los antecedentes de hecho, la cuestión de la nulidad de las actuaciones llevadas a cabo por la AEAT por infracción del deber de paralizar tales actuaciones cuando se plantee un conflicto ante la Junta Arbitral que impone el artículo 66.2 del Concierto Económico, ha estado planteada desde el origen de los presentes conflictos. Ese deber ha sido invocado por la Diputación Foral de Bizkaia en todos sus requerimientos de inhibición dirigidos a la AEAT y escritos de planteamiento de los conflictos. Su alegación frente a las primeras actuaciones de comprobación parcial del grupo N/NN fue desestimada finalmente por la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, como ya quedó indicado en los antecedentes, al no estar constituida la Junta Arbitral.

La misma cuestión se plantea ahora respecto de las actas de inspección ANN-NNNNNNNN, ejercicio 2001, de 6 de mayo de 2008, y ANN-NNNNNNNN, ejercicio 2002, de 26 de junio de 2008, y los correspondientes actos de liquidación de 6 de septiembre y 4 de noviembre de 2008 respectivamente. Paradójicamente la que primero suscita la cuestión, que no había sido planteada por la Diputación Foral de Bizkaia, es la AEAT en su escrito de alegaciones en el conflicto 8/2008 de 12 de febrero de 2009, y la constituye en objeto del conflicto 13/2010, como cuestión pendiente del anterior, en el escrito de alegaciones en este último de 29 de noviembre de 2011.

La tesis de la AEAT es que el deber de paralización de las actuaciones estuvo vigente en el periodo comprendido entre el 28 de abril de 2008, fecha en que le fue notificado el planteamiento del conflicto 8/2008, y el 21 de mayo de 2008, en que le fue notificado el acuerdo de la Junta Arbitral de 12 de mayo de 2008, inadmitiendo a trámite dicho conflicto, que, a juicio de la AEAT, puso fin a la vigencia de dicho deber. En opinión de la Agencia Tributaria el delimitado por ambas fechas fue el "único periodo en el que coincidieron en el tiempo las actuaciones inspectoras de la AEAT y la existencia, real y efectiva, de un conflicto de competencias planteado ante la Junta Arbitral del Concierto".

Añade la AEAT que

"si bien es cierto que el conflicto de competencias seguía existiendo, en el momento en que finaliza el procedimiento de comprobación e investigación y se dicta acuerdo de liquidación por parte de los órganos de inspección de la AEAT, el conflicto de competencias estaba siendo tramitado ante el Tribunal Supremo y es éste precisamente el motivo por el cual la Junta Arbitral acuerda su inadmisión.

Las previsiones del Concierto y el RJACE relativas a la obligación de paralización de las actuaciones por parte de las Administraciones afectadas por un conflicto de competencias, solamente resultan de aplicación en el supuesto en el que el conflicto de competencias esté residenciado en sede de la Junta Arbitral prevista en el Concierto. Si el conflicto se encuentra planteado en cualquier otra instancia judicial o administrativa, no procede la aplicación de los citados artículos y, por tanto, no procede la paralización de actuaciones, tal como recoge numerosa jurisprudencia".

En sustento de esta afirmación cita la AEAT las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008, 9 de marzo de 2011 (rec. núm. 2475/2006) y 10 de marzo de 2011 (rec. núm. 5775/2006).

En su pedimento la AEAT solicita de esta Junta Arbitral que acuerde en este punto "que no resulta procedente la ampliación de los periodos de paralización de las actuaciones inspectoras adoptados por la AEAT por la existencia ante esa Junta Arbitral del conflicto nº 8/2008".

La Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD1 niegan, por el contrario, que el deber de paralización de las actuaciones estuviese limitado, como sostiene la AEAT, al periodo comprendido entre el planteamiento del conflicto 8/2008 y su inadmisión por la Junta Arbitral. La Diputación argumenta en su escrito de alegaciones en el conflicto 13/2010, de fecha 23 de mayo de 2012, que la Junta Arbitral, por medio de su acuerdo de 10 de noviembre de 2008, por el que

revocó el de inadmisión de 12 de mayo de 2008, admitió a trámite el conflicto originariamente planteado y no un conflicto nuevo. De ello deduce la Diputación Foral de Bizkaia que se debe tomar como fecha de planteamiento del conflicto al menos la del 14 de marzo de 2008, "fecha de presentación oficial ante la Junta Arbitral". En apoyo de esta tesis aduce la Diputación la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011, que afirma lo siguiente:

"La revocación por parte de la Junta Arbitral de su anterior resolución de 12 de mayo de 2008, no supone el planteamiento de un nuevo conflicto de competencias, sino la admisión del conflicto ya planteado el 14 de marzo de 2008, por lo que los efectos de la paralización de actuaciones previstos en el artículo 66.2 de la Ley del Concierto Económico y en el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral, adquieren plena vigencia desde el 14 de marzo de 2008. En este sentido, recordar que la resolución de la Junta Arbitral de 10 de noviembre de 2008 habla de '... admitir a trámite el planteamiento del mencionado conflicto', esto es, del conflicto planteado en su día, no de un conflicto nuevo".

En conclusión, la Diputación Foral de Bizkaia sostiene que "la AEAT ha incumplido el deber establecido en el art. 66 del Concierto Económico, al menos desde el 14 de marzo de 2008 con las consecuencias que de dicho incumplimiento pudieran derivarse".

En su escrito de alegaciones en el expediente 13/2010, de fecha 7 de junio de 2012, ENTIDAD1 transcribe extensamente los Fundamentos de Derecho de la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011, de los que se deduce, a su juicio, que a los efectos del artículo 66.2 del Concierto Económico el conflicto se sustancia desde el 14 de marzo de 2008 de manera ininterrumpida, por lo que "debe reputarse como no producida el acta de inspección (acta número ANN-NNNNNNNN) en relación con el IS del ejercicio 2002 de ENTIDAD1 incoada el 26 de junio de 2008". En consecuencia, pide a la Junta Arbitral que declare "el incumplimiento por parte de la AEAT de su deber de paralización de actuaciones respecto del procedimiento inspector que

concluye con el acta única de disconformidad al grupo fiscal N/NN, de fecha 26 de junio de 2008, en el que ENTIDAD2 aparece como sociedad dominante, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 (acta número ANN-NNNNNNNN), acta que debe reputarse como no producida".

13. Lo que la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD1 piden a esta Junta Arbitral es que declare que la AEAT incumplió el deber de paralización de las actuaciones inspectoras derivado de la pendencia de un conflicto ante este órgano. Pero es claro que la pretensión de ambas partes va más allá de esta declaración abstracta y apunta a la impugnación de la validez de las actuaciones en cuestión, es decir, en definitiva, las actas relativas al Impuesto sobre Sociedades del grupo N/NN del ejercicio 2002 y los actos de liquidación derivados de ellas. Esta es también la pretensión a la que preventiva e implícitamente se opone la AEAT. En efecto, la Diputación Foral de Bizkaia alude a "las consecuencias que pudieran derivarse" del incumplimiento y ENTIDAD1 expresamente afirma que esa acta "debe reputarse como no producida". No piden, sin embargo, directamente a la Junta Arbitral que declare la nulidad de tales actos porque son plenamente conscientes de la falta de competencia de este órgano para pronunciarse acerca de ella, pues es obvio que es otra la vía adecuada para impugnar su validez.

Ahora bien, la resolución que se pide a la Junta Arbitral de que declare abstractamente que la AEAT incumplió su deber de paralizar las actuaciones entraña implícitamente un pronunciamiento sobre la validez de las que ocasionaron tal incumplimiento. En efecto, declarada la infracción del mencionado deber la consecuencia ineludible es la nulidad de los actos infractores. En este sentido, la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, en la sentencia de 23 de marzo de 2011 de repetida cita declaró la nulidad de la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2008 precisamente por infracción del artículo 66.2 del Concierto Económico, desestimando, como señalan la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD1, argumentos de contrario de la Administración del Estado similares a los ahora esgrimidos por la AEAT. En consecuencia, es forzoso concluir que la Junta Arbitral carece de

competencia para emitir una declaración en términos abstractos acerca del cumplimiento o no por la AEAT del deber de paralización de las actuaciones.

Confirma la incompetencia señalada la consideración de que una declaración de esa naturaleza, que predeterminaría en el plano de la pura lógica la decisión de los órganos competentes para resolver en vía de recurso acerca de la validez de los actos de la AEAT no podría en modo alguno prejuzgar en el plano jurídico esta decisión. En otros términos, el hipotético acuerdo de la Junta Arbitral carecería absolutamente de eficacia jurídica en este aspecto.

Cabe añadir que el deber de paralizar las actuaciones impuesto por el artículo 66.2 del Concierto Económico nace para las Administraciones afectadas por obra de la ley, en virtud de la incoación del procedimiento de conflicto, y no corresponde a la Junta Arbitral controlar su cumplimiento ni, por tanto, resolver sobre éste. La Junta Arbitral ya tuvo ocasión de pronunciarse en este sentido en la contestación a una petición formulada por ENTIDAD1 el 18 de febrero de 2008, en el marco del conflicto 8/2008, para que la Junta requiriese a la AEAT el cumplimiento del deber de paralización de las actuaciones. En dicha contestación, de fecha 12 de mayo de 2008, el Presidente de la Junta Arbitral señaló la falta de competencia de ésta para formular el requerimiento que se le solicitaba, indicando que "ni [el artículo 66.2 del Concierto Económico] ni el artículo 15.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que contiene una norma semejante, atribuyen a la Junta Arbitral la facultad de velar por el cumplimiento de ese mandato, cuya infracción, en su caso, produciría consecuencias ajenas al ámbito de competencias de este órgano arbitral".

En su virtud, la Junta Arbitral

## **ACUERDA**

Declarar:

1º) Que ENTIDAD1 (NIF: (LETRA) NNNNNNNN) estaba sometida a la normativa estatal en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002.

2º) Que la competencia para la inspección de dicha entidad en relación con el mencionado Impuesto y ejercicio correspondía a la Administración del Estado.