

Objeto del conflicto - Determinación del volumen de operaciones y la proporción del volumen de operaciones del IS y del IVA. Inadmisión por plantearse cuestiones abstractas sobre interpretación del Concerto, sin relación con conflictos concretos. Inexistencia de conflicto de competencias

Resolución R 1/2013 Expediente 12/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 25 de ENERO de 2013

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

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración tributaria frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa con relación a la determinación del volumen de operaciones y la proporción de volumen de operaciones del Impuesto sobre Sociedades y el IVA de la sociedad ENTIDAD, S.L. (NIF: -----) en los ejercicios 2005 y 2006, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 12/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante un escrito de su Director General de fecha 6 de abril de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 8. De dicho escrito y los documentos que lo acompañan resultan los siguientes antecedentes:

1º. Con fecha 30 de marzo de 2009 la Dependencia Regional de Inspección de la De-

legación Especial en el País Vasco de la AEAT emitió un informe en el que se indica que ENTIDAD, S.L. (en adelante "la entidad"), domiciliada en Gipuzkoa, cuya actividad consiste en la promoción y venta inmobiliaria, se dedica exclusivamente a desarrollar promociones inmobiliarias en el lugar del que toma su denominación, que es un barrio de la pedanía de PEDANIA, del municipio de MUNICIPIO (Málaga), por lo que la totalidad de su volumen de operaciones corresponde al territorio común.

Según el citado informe, la entidad inició sus actividades en 2003 y en dicho ejercicio y en el 2004 su volumen de operaciones fue muy inferior a 6 millones de euros. De las declaraciones de IVA e Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, proporcionadas por la Hacienda Foral de Gipuzkoa, resultan las cifras de negocios correspondientes a dichos impuestos que se indican en el siguiente cuadro:

	IS	IVA
2005	16.806.490,98	5.204.759,30
2006	1.522.280,00	12.101.524,94

Resulta, por tanto, de las mencionadas declaraciones que el volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2005 y en el IVA en el 2006 superó los 6 millones de euros y que el 100% de las operaciones se realizó en territorio común.

El informe propone solicitar a la Hacienda Foral de Gipuzkoa la comprobación del volumen de operaciones de ENTIDAD, S.L. en los ejercicios 2005 y 2006 con relación al IVA y al Impuesto sobre Sociedades a fin de determinar si supera los 6 millones de euros y, en su caso, el porcentaje del volumen de operaciones que corresponde a cada territorio y, en consecuencia, en qué ejercicios e impuestos corresponde a la

AEAT la competencia inspectora en los ejercicios 2006 y 2007.

2º. El 17 de abril de 2009 se trasladó efectivamente la mencionada solicitud a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, en respuesta a la cual la Subdirección General de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa emitió un informe de fecha 20 de noviembre de 2009, recibido por la AEAT el 10 de diciembre. En dicho informe se exponen, además de los datos ya mencionados sobre ENTIDAD, S.L. y su actividad, las circunstancias que el escrito de planteamiento del conflicto resume en los siguientes términos:

–“Que la sociedad ha realizado únicamente una promoción inmobiliaria que finalizó en 2005. Esta promoción consta de 80 viviendas, de las cuales:

- 19 se escrituran y contabilizan como ventas de 2005.
- 56 se escrituran en 2006 pero se contabilizan como ventas en 2005.
- 5 se escrituran en 2006.

–Que el obligado tributario ha contabilizado la venta de las viviendas de acuerdo al plan contable sectorial de empresas de promoción inmobiliaria. Dicho resultado contable ha integrado la cifra de negocios declarada a efectos del Impuesto sobre Sociedades 2005, pero no del IVA.

–Que la Administración Foral identifica la cifra de negocios declarada en cada impuesto con el volumen de operaciones de la sociedad”.

3º. El 9 de febrero de 2010 el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco dirigió a la Diputación Foral de Gipuzkoa un “requerimiento de inhibición”, de conformidad

con el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, “respecto de la determinación del volumen de operaciones y de la proporción de volumen de operaciones del IVA e Impuesto sobre Sociedades de los años/ejercicios 2005 y 2006 de la entidad ENTIDAD, S.L. (-----)”. Dicho requerimiento, expone en sus antecedentes los datos más atrás relatados, en particular el contenido del informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa de 20 de noviembre de 2009.

En sus fundamentos de Derecho expone el requerimiento, en primer lugar, la interpretación correcta, a juicio de la AEAT, del concepto de “volumen de operaciones” definido a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del IVA en los artículos 14.Dos y 27.Dos del Concierto Económico, respectivamente. Alega, en segundo lugar, que “la identificación de ‘volumen de operaciones’ con ‘cifra de negocios” (obtenida a partir del resultado contable) realizada por la Diputación Foral de Guipúzcoa es errónea”. En conclusión, afirma, “se requiere a la Diputación Foral de Guipúzcoa para que rectifique su informe, en relación al Impuesto sobre Sociedades y al IVA 2005 y 2006 de la entidad ENTIDAD, S.L., determinando el volumen de operaciones en función del importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en cada ejercicio/año por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del Concierto, así como la proporción de tributación a cada administración de acuerdo con el artículo 15 del mismo”.

4º. Habiendo transcurrido el 9 de marzo de 2010 un mes desde la recepción del requerimiento de inhibición sin que la Diputación Foral de Gipuzkoa hubiese contestado, la AEAT entendió que ésta se había ratifi-

cado tácitamente en su "criterio", en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1 RJACE. En consecuencia planteó el presente conflicto el 8 de abril de 2010, dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 13.2 RJACE.

2. Los fundamentos de Derecho del escrito de planteamiento, que, por las razones que más adelante se verán, es oportuno exponer en este momento, pueden resumirse de la manera siguiente:

–Se refiere, en primer lugar, el escrito (F.D. 4º) al cómputo del volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades y el IVA y, después de transcribir, en lo a su juicio pertinente, los artículos 14.Dos; 15; 16. A, 3º y 19 del Concierto Económico, por lo que respecta al primero de dichos impuestos, y 27.Dos; 28.Uno. A, 3º; 29.Uno y Seis del Concierto Económico, en lo referente al segundo, formula las siguientes conclusiones:

- Tanto para el Impuesto sobre Sociedades (art. 14.Dos del Concierto) como para el IVA (art. 27.Dos del Concierto), la determinación del volumen de operaciones se debe realizar de idéntica manera, a saber, "el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad".
- En consecuencia el volumen de operaciones a efectos del Concierto debe necesariamente coincidir para ambos impuestos.
- Las "entregas de bienes" se definen en el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA como "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales". Dicha transmisión puede realizarse mediante la entrega material de la cosa o a través

de la tradición instrumental a la que se refiere el inciso segundo del artículo 1.462 del Código Civil, al disponer que "cuando se haga le venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato si de la misma escritura no resultare o se dedujere lo contrario".

- No obstante, el Concierto incluye como parte del volumen de operaciones a todas las contraprestaciones obtenidas por las entregas de bienes, por lo que, en el caso de anticipos, en la medida en que constituyen una parte de la contraprestación ya obtenida por el vendedor, sí forman parte del volumen de operaciones, aunque al tiempo de hacerse efectivos no se hubiera producido la tradición real o instrumental del bien.

–Señala después (F.D. 5º) el escrito de planteamiento cómo la legislación del Impuesto sobre Sociedades, tanto foral como del territorio común, parte del resultado contable para determinar la base imponible de ese impuesto, relación con la contabilidad que no existe en el IVA.

–Seguidamente se refiere el escrito (F.D. 6º) a las cifras de negocios declaradas por la entidad en los años 2005 y 2006 (indicadas en el cuadro incluido en el antecedente 1) y señala que de acuerdo con el informe de la Diputación Foral de Gipuzkoa (de 20 de noviembre de 2009) la diferencia que se observa entre ellas "parece deberse a que la sociedad ha determinado dicha cifra para cada impuesto de acuerdo con su normativa reguladora, lo que la AEAT considera ajustado a derecho, aunque después se ha trasladado esta diferencia al volumen de operaciones a efectos del Concierto, lo que no se considera correcto".

Alude la AEAT a la indicación contenida en el citado informe de que las 56 viviendas que

se escrituraron en 2006 se contabilizaron, sin embargo, en 2005 por aplicación del criterio establecido en el plan contable sectorial de empresas de promoción inmobiliaria. Éste permite la contabilización de las ventas cuando el inmueble esté en condiciones de entrega material a los clientes, lo cual se produce cuando el inmueble esté sustancialmente terminado, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el coste total, y se entiende que esto sucede cuando se haya incorporado a la edificación el 80% de los costes previstos de la construcción.

La AEAT afirma que “[e]sta manera de determinar el volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades se aparta por completo de lo dispuesto en el Concierto”, porque “a efectos del cálculo del volumen de operaciones definido en el Concierto, resulta indiferente que la legislación del Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad permitan incluir en el resultado de una empresa un ingreso que aún no se ha producido, puesto que, en la medida en que no ha existido una entrega de un bien ni una contraprestación derivada de la entrega no se trata de un importe que pueda integrarse en el volumen de operaciones”. En consecuencia el importe derivado de la venta de las 56 viviendas que todavía no se habían transmitido en 2005 no puede formar parte en ese año del volumen de operaciones, salvo en la parte correspondiente a los anticipos efectivamente cobrados, sino que debe formar parte de dicho volumen correspondiente a 2006.

–En el caso de que el “volumen de operaciones” exceda del importe previsto en los artículos 15.Dos del Concierto para el Impuesto sobre Sociedades y 27.Uno.Tercera del Concierto para el IVA (6 millones de euros en los ejercicios a que se refiere el conflicto), el resultado de las correspondientes liquidaciones se reparte entre las Administraciones competentes en función de la “proporción

de volumen de operaciones” determinado con arreglo a los artículos 18.Primer y 29.Uno del Concierto respectivamente. La AEAT considera (F. D. 7º) que la Diputación Foral de Gipuzkoa también determinó erróneamente en el presente caso esta proporción en ambos impuestos, al haber incluido a efectos del Impuesto sobre Sociedades anticipos por entregas de bienes que tienen lugar en un ejercicio futuro, que no forman parte de la base imponible de dicho impuesto. Según la AEAT “de acuerdo con el Concierto, el volumen de operaciones tanto a efectos del Impuesto sobre Sociedades como del IVA se determina de acuerdo con la definición de entregas de bienes y prestaciones de servicios contenida en la legislación del IVA, mientras que, para determinar la cifra de tributación a cada Administración, debe tenerse en cuenta la normativa de cada tributo y los puntos de conexión específicos contenidos en el Concierto”.

Concluye el escrito de planteamiento solicitando de la Junta Arbitral que declare “que la Diputación Foral de Gipuzkoa debe rectificar el cálculo del volumen de operaciones y las proporciones de tributación correspondientes a cada Administración respecto de [la entidad], tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IVA, de los periodos 2005 y 2006, debiendo ajustarse a lo dispuesto por los artículos 14.Dos, 27.Dos, 18.Primer y 29.Segunda del Concierto”. La mención del artículo 29.Segunda es errónea y hay que entenderla hecha al artículo 29.Uno.

3. Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su sesión del 24 de junio de 2011 y notificado el planteamiento a la Diputación Foral de Gipuzkoa, ésta formuló alegaciones por medio de un escrito de fecha 25 de noviembre de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral ese mismo día.

En dicho escrito indica la Diputación Foral de Gipuzkoa que el conflicto se planteó por la AEAT en relación con la determinación del volumen de operaciones de la entidad recogido en el informe de la Inspección del Departamento de Ha-

cienda y Fianzas de la Diputación Foral de fecha 20 de noviembre, pero que tras la recepción del requerimiento de inhibición la mencionada Inspección emitió un informe complementario aclaratorio del anterior de fecha 2 de junio de 2010 en el que señala lo siguiente:

- En ninguna parte de informe inicial se realiza una identificación de "volumen de operaciones" con "cifra de negocios" (obtenida a partir del resultado contable).
- Cuando en el informe inicial se señala que "Del análisis de las operaciones objeto de comprobación se entiende justificada la diferente cuantificación de las mismas tanto a efectos del IVA como del Impuesto sobre Sociedades" se quiere decir que la justificación corresponde a la diferente cuantificación de las operaciones a efectos de las bases imponibles de ambos tributos, no identificando dichas operaciones con el volumen de operaciones señalado en el Concierto Económico.
- El volumen de operaciones tenido en cuenta para el 2005 y 2006 ha sido el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad [arts. 14. Dos y 27.Dos del Concierto Económico].
- La cuantificación del volumen de operaciones ha sido única para el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, lo que quedó recogido en diligencia extendida por la Subdirección de Inspección con fecha 7 de septiembre de 2009.
- En la cuantificación del volumen de operaciones se han considerado los anticipos de clientes, aunque los mismos no se consignen en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- También se han considerado en el volumen de operaciones las cantidades entregadas

en concepto de reserva, señal o arras confirmatorias, a los que el obligado tributario ha dado el mismo tratamiento que los anticipos, incluyéndolos en la base imponible del IVA.

- En base a todo ello, el volumen de operaciones del obligado tributario en los ejercicios 2004 y 2005 fue inferior a 6 millones de euros, mientras que en el ejercicio 2006 supera los referidos 6 millones de euros.

Resume seguidamente la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de alegaciones la definición de "volumen de operaciones" formulada por la AEAT en el escrito de planteamiento del conflicto y señala que si se compara esta definición con lo afirmado por la Inspección de la Hacienda Foral en su informe complementario de 2 de junio de 2010 "se aprecia su coincidencia fundamental en lo que a la determinación del concepto de 'volumen de operaciones' a efectos del Concierto Económico se refiere". Añade que "[e]xiste, no obstante, un aspecto sobre el que la AEAT no se pronuncia y que, a juicio de esta Administración, sería conveniente que se clarificase por esa Junta Arbitral con el objeto de evitar posibles conflictos en el futuro, cual es el relativo a si deben formar parte del concepto de 'volumen de operaciones' a efectos del Concierto Económico las cantidades entregadas como 'reserva, señal y arras confirmatorias' que la Inspección Tributaria de esta Diputación Foral tuvo en cuenta a tal efecto en el supuesto analizado".

Respecto a la alegación de la AEAT (F.D. 7º de su escrito de planteamiento) de que el cálculo de porcentaje de tributación a cada Administración se ha efectuado erróneamente por la Diputación Foral de Gipuzkoa, afirma ésta que se trata de una cuestión nueva no contemplada en el requerimiento de inhibición, por lo que la ausencia de requerimiento exige, en su opinión, la inadmisión del conflicto en lo que a ella se refiere. Señala, sin embargo, que puesto que en los ejercicios 2004 y 2005 fue inferior a 6 millones de euros, y que el domicilio fiscal de la entidad radicaba en Gipuzkoa, la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del IVA en los ejercicios 2005 y 2006 correspondía exclusivamente a la Diputa-

ción Foral de Gipuzkoa, de conformidad con los artículos 15 y 27 del Concierto Económico. La cuestión de la cifra de negocios en el ejercicio 2006 tendría, en su caso, incidencia en el ejercicio 2007, en el que las cuotas de dichos impuestos deben repartirse proporcionalmente entre ambas Administraciones, dado que el volumen de operaciones en 2006 excedió de 6 millones de euros; pero el ejercicio 2007 queda fuera del presente conflicto.

En virtud de sus alegaciones, la Diputación Foral de Gipuzkoa formula la siguiente solicitud a la Junta Arbitral:

- Que inadmita el conflicto en lo relativo al cálculo del porcentaje de tributación.
- Que "determine que esta Administración ha calculado correctamente el volumen de operaciones y la proporción de tributación derivada del mismo respecto de [la entidad], en relación con el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006".

4. Puesto de manifiesto el expediente, presentaron escritos las dos Administraciones parte del conflicto y la entidad.

El escrito de la AEAT, de fecha 18 de mayo de 2012, fue presentado en el Servicio de Correos el mismo día y registrado en la Junta Arbitral el siguiente día 21. En él, tras exponer los antecedentes previos al planteamiento del conflicto a los que añade el contenido del segundo informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 2 de junio de 2010, la AEAT resume su posición que finalmente resultó ser concordante con la de la Diputación Foral de Gipuzkoa acerca, primero, del concepto de "volumen de operaciones". De paso toma postura respecto de la duda suscitada por la Diputación en cuanto a las cantidades entregadas como "reserva, señal y arras confirmatorias", que, a su juicio, deben incluirse en dicho concepto.

En cuanto a la "proporción de volumen de operaciones", el escrito enuncia el criterio propugnado por la AEAT, según el cual "el cómputo en

cada impuesto se realizará de acuerdo a las normas sobre entrega de bienes y prestaciones de servicios del IVA o del Impuesto sobre Sociedades respectivamente. En el presente caso, la AEAT afirma que el volumen de operaciones de ENTIDAD, S.L. calculado con arreglo a los criterios propugnados por ella no superó los 6 millones de euros en los ejercicios 2004 y 2005, por lo que la tributación por IVA e Impuesto sobre Sociedades en los referidos ejercicios ha de atribuirse íntegramente a la Administración correspondiente al domicilio fiscal, es decir, a la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Por último, la AEAT señala la aplicabilidad que, según el artículo 8 RJACE, tiene la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), en cuanto al régimen de la Junta Arbitral, sin perjuicio de las especialidades establecidas por la norma reglamentaria. En vista de ello invoca el artículo 87 de dicha Ley, cuyo tenor es el siguiente:

"1. Pondrán fin al procedimiento la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud cuando tal renuncia no esté prohibida por el Ordenamiento Jurídico, y la declaración de caducidad.

2. También producirá la terminación del procedimiento la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas. La resolución que se dicte deberá ser motivada en todo caso".

En el presente caso, afirma la AEAT, "resulta que, por un lado, la Diputación Foral de Gipuzkoa ha aceptado implícitamente la interpretación de la AEAT sobre los criterios a utilizar para calcular el citado volumen de operaciones, y, por otra parte, tras rehacer los cálculos para la determinación de dicho volumen, resulta que no procede proporción alguna en la tributación del obligado, ya que al no superar la cifra de seis millones de euros debe tributar exclusivamente a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal (Diputación Foral), por lo que, tras haberse adoptado la DF los criterios propuestos por la

AEAT, hemos de entender que ha desaparecido el objeto del conflicto en los términos en que el mismo fue planteado". En consecuencia, solicita de la Junta Arbitral que "acuerde el archivo del procedimiento al haberse satisfecho las pretensiones de esta AEAT".

5. En su escrito presentado en este trámite, de fecha 9 de mayo de 2012, registrado de entrada el siguiente día 14, la Diputación Foral de Gipuzkoa se limita a ratificar los argumentos expuestos en su anterior escrito de alegaciones, solicitando que la Junta Arbitral resuelva de acuerdo con ellas.

El representante de la entidad dirigió por vía telemática al Secretario de la Junta Arbitral una comunicación de fecha 13 de diciembre de 2012 en la que afirma que la tributación por el Impuesto sobre Sociedades durante el ejercicio 2006 correspondió en su totalidad al Territorio Histórico de Gipuzkoa y rebate la postura contraria que considera que mantiene el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 20 de noviembre de 2009. A estos efectos acompaña a su escrito copia de un acta de comprobado y conforme extendida por la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 11 de diciembre de 2009 relativa a dicho impuesto y ejercicio en la que se acepta dicha tributación exclusiva a la Diputación Foral de Gipuzkoa.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La petición a la Junta Arbitral que formula la AEAT en su escrito de alegaciones de 18 de mayo de 2012 de que "acuerde el archivo del procedimiento al haberse satisfecho [sus] pretensiones" equivale al desistimiento de éstas. Respecto de esta forma de terminación del procedimiento dispone el artículo 90.1 LRJ-PAC que "[t]odo interesado podrá desistir de su solicitud...". En el presente procedimiento de conflicto la posición de interesado es la que adopta la AEAT. El artículo 91.2 LRJ-PAC establece que "[l]a Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continua-

ción en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento". En cumplimiento de esta norma, la Junta Arbitral debe declarar terminado el presente procedimiento.

2. Sin embargo, la declaración de la terminación del procedimiento tiene como presupuesto que éste haya sido debidamente incoado. Ello es dudoso en el presente caso en vista de la cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral, que tiene una naturaleza fundamentalmente abstracta. En efecto, no se pide a la Junta Arbitral que se pronuncie acerca de un volumen de operaciones fijado cuantitativamente por una Administración, cuya corrección es discutida por otra y de cuya cuantía se deriven según el Concerto consecuencias en cuanto a la normativa aplicable, la exacción de un impuesto o su inspección, generándose así un conflicto de competencias. Obsérvese que en el presente procedimiento no se menciona en ningún momento cuál es el volumen de operaciones de la entidad que la Diputación Foral de Gipuzkoa ha considerado existente; únicamente se afirma por la Diputación en su escrito de alegaciones de 25 de noviembre de 2011 que su cuantificación fue única para el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, según una diligencia que no consta en el expediente, y que en los ejercicios 2004 y 2005 fue inferior a 6 millones de euros, afirmación que no es discutida por la AEAT.

Los razonamientos del escrito de planteamiento de la AEAT, aunque suscitados por los datos relativos a ENTIDAD, S.L., giran en su totalidad sobre la interpretación de los conceptos de volumen de operaciones y de proporción de volumen de operaciones adoptados por el Concerto Económico y tienen, en consecuencia carácter general y abstracto. De aquí que lo que la AEAT pide inicialmente a la Junta Arbitral no es que rectifique de una manera determinada un volumen de operaciones previamente cuantificado por la Diputación Foral de Gipuzkoa sino que lleve a cabo su cómputo de acuerdo con las normas del Concerto Económico tal y como éstas son interpretadas por la AEAT.

Tampoco origina el presente conflicto el hecho de que una Administración (en el presente caso la Di-

putación Foral de Gipuzkoa), sobre la base de un volumen de operaciones tenido en cuenta por ella haya asumido competencias que otra Administración (en el presente caso la AEAT) considera que transgreden las propias, que es el supuesto específico de los conflictos competenciales cuyo conocimiento es función de la Junta Arbitral. Por eso el "requerimiento de inhibición" dirigido por la AEAT a la Diputación Foral de Gipuzkoa lo que exige de ésta no es que cese en el ejercicio de una competencia que aquélla considera que le pertenece, sino que determine el volumen de operaciones de la entidad ajustándose a la interpretación que la AEAT considera correcta. Tiene, pues, razón la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa cuando afirma en su informe de 2 de junio de 2010 que "[e]l requerimiento de inhibición como requisito previo para el inicio del procedimiento a seguir para la resolución de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias no parece el procedimiento adecuado, ya que se entiende por parte de esta Inspección que no existe un conflicto de competencia ni de interpretación en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados".

Prueba del carácter abstracto de la discrepancia que la AEAT consideró inicialmente existente es que la AEAT considera que el objeto del conflicto ha desaparecido cuando se pone de manifiesto que existe una coincidencia en cuanto al concepto de "volumen de operaciones" del Concierto Económico, aceptando sin discusión las cuantías determinadas por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que, como ya hemos señalado, no son objeto de controversia en el presente procedimiento.

Pues bien, de las normas que regulan las funciones de la Junta Arbitral se deduce que no entra dentro de sus atribuciones resolver cuestiones abstractas de interpretación del Concierto Económico sin relación con conflictos concretos. Así se infiere del artículo 66 del Concierto Económico, que habla de "resolver conflictos" o "conocer de conflictos" y se refiere en general al "conflicto de competencias". A la misma conclusión se llega a la vista de los artículos 3 y 10 a 12 RJACE, todos los cuales se refieren a conflictos de

competencias. Este es el supuesto contemplado por el artículo 13 RJACE cuando exige la formulación de un requerimiento de inhibición como requisito para el planteamiento del conflicto.

En vista de la ausencia en el presente caso de un conflicto de competencias realmente existente —sin perjuicio de que pudiese suscitarse en un momento posterior— el conflicto fue indebidamente planteado y debe inadmitirse.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Inadmitir el presente conflicto.

Objeto del conflicto - Domicilio fiscal de persona jurídica

Resolución R 2/2013 Expediente 02/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 25 de enero de 2013

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

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Álava acerca del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 SL (NIF -----), expediente 2/2010

I. ANTECEDENTES

El conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de fecha 12 de marzo de 2010, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el día 16 de marzo de 2010 y admitido a trámite el 24 de junio de 2011. Formularon alegaciones la Diputación Foral de Álava, por medio de escrito fechado el 17 de noviembre de 2011, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 18 de noviembre de 2011, y tras la puesta de manifiesto del expediente, se presentaron escritos de alegaciones por la AEAT, de fecha 9 de febrero de 2012, con registro de presentación en Correos del 10 de febrero de 2010, por la Diputación Foral de Álava, de fecha 8 de febrero de 2012, con registro de entrada el 9 de febrero de 2012, y por la entidad ENTIDAD 1, SL, de fecha 10 de febrero de 2012, registrado de entrada el 14 de febrero de 2012.

Del expediente destacamos los siguientes hechos relativos a la sociedad ENTIDAD 1 SL, por ser los relevantes para la solución del presente conflicto:

- a) En fecha que no consta en el Expediente se constituyó la Sociedad Agraria de Trans-

formación ENTIDAD 2 SL, que fue inscrita en el Registro Mercantil de Zaragoza y que conforme al artículo 4 de sus Estatutos, fijó su domicilio social en Ejea de los Caballeros, Zaragoza, POLÍGONO.

- b) Por escritura otorgada en Zaragoza, ante el notario D. NOTARIO 1, para el protocolo de su compañero D. NOTARIO 2, el 25 de marzo de 2002, se transformó en Sociedad Limitada y cambió su denominación a ENTIDAD 1 SL. En esta escritura se recogen acuerdos adoptados por la Junta General de la Sociedad celebrada el 20 de febrero de 2002, con asistencia, presentes o representados, de todos los socios de la misma, y se manifiesta que el domicilio de la sociedad radica en Zaragoza, CALLE 1 – 2º.
- c) De los seis socios que tenía la sociedad al momento de celebrarse la Junta General de 20 de febrero de 2002, cinco de ellos, personas físicas, declaraban tener su domicilio en la provincia de Zaragoza, bien en la capital o bien en Ejea de los Caballeros, y un socio, persona jurídica, declaraba tener su domicilio social en Corella (Navarra), si bien fue representado en la Junta por una persona física domiciliada en Zaragoza. Este socio, la entidad ENTIDAD 3 SA, antes de trasladar su domicilio social a Corella (Navarra), lo había tenido también en Zaragoza, y al trasladarse a Corella en el año 1999, acordó establecer una sucursal en Zaragoza, en la CALLE 1 – 2º, de la que designó representante, según consta en el Registro Mercantil, a D. REPRESENTANTE 1, con domicilio en Zaragoza, en la CALLE 1, principal.
- d) En la misma Junta General de socios del 20 de febrero de 2002, la administración de la sociedad se encomendó a un Consejo de Administración integrado por tres personas físicas, D. REPRESENTANTE 1, domiciliado en Zaragoza, D. REPRESENTANTE 2, domiciliado en Ejea de los Caballeros (Zaragoza) y D. REPRESENTANTE 3, con domicilio en León desde 2005 y anteriormente en La

- Rioja y en Madrid. Este acuerdo quedó igualmente recogido en la escritura otorgada en Zaragoza, el 25 de marzo de 2002.
- e) En la Junta General de socios del 29 de octubre de 2002, cuyos acuerdos se elevaron a públicos mediante escritura otorgada igualmente en Zaragoza, ante el notario D. NOTARIO 2 el 18 de noviembre de 2002, se acordó cesar a los administradores D. REPRESENTANTE 1, D. REPRESENTANTE 2 y D. REPRESENTANTE 3, y designar administrador único a uno de ellos, a D. REPRESENTANTE 1, con domicilio en Zaragoza, en la CALLE 1, principal.
- f) A la fecha de planteamiento del conflicto, el capital de ENTIDAD 1 SL era detentado por la entidad ENTIDAD 3 SA, con domicilio social en Corella (Navarra) y con sucursal en Zaragoza, en la CALLE 1 – 2º, que poseía el 93,18% y por D. REPRESENTANTE 3, propietario del 6,82% restante, con domicilio en León desde 2005 y anteriormente en La Rioja y en Madrid.
- g) En el edificio señalado con el número CALLE 1 de Zaragoza tienen su domicilio D. REPRESENTANTE 1, administrador único de ENTIDAD 1 SL y una de sus socias, Dña. SOCIA, y en el piso segundo tiene una sucursal el socio mayoritario, la entidad ENTIDAD 3 SA. El edificio pertenece a la Comunidad de Bienes COMUNIDAD, integrada por las hijas del administrador único de ENTIDAD 1 SL.
- h) En visita efectuada por la inspección tributaria de la AEAT al local del piso segundo de la CALLE 1 de Zaragoza, el 2 de octubre de 2008, se formalizó diligencia en la que se hizo constar que la dependencia tiene los elementos propios de una oficina y que examinado el contenido de alguno de los archivadores, se pudo apreciar que contenía facturas de la Sociedad ENTIDAD 1 SL.
- i) En la Junta General de socios del 5 de diciembre de 2002, cuyos acuerdos se elevaron a públicos mediante escritura otorgada en Zaragoza, ante el notario D. NOTARIO 2, el 30 de diciembre de 2002, se acordó trasladar el domicilio social de ENTIDAD 1 SL desde Ejea de los Caballeros (Zaragoza) a Vitoria, fijándolo en la calle CALLE 2, domicilio que también corresponde al despacho profesional de D. ASESOR, asesor fiscal.
- j) En la Junta General de socios del 30 de mayo de 2006, cuyos acuerdos se elevaron a públicos mediante escritura otorgada en Zaragoza, ante el notario D. NOTARIO 2, el 3 de julio de 2006, se acordó trasladar el domicilio social de ENTIDAD 1 SL desde la calle CALLE 2, de Vitoria, a la calle CALLE 3, también de Vitoria.
- k) La Sociedad ENTIDAD 1 SL se dedicó, en sus inicios, bajo la forma de Sociedad Agraria de Transformación, a la explotación extensiva de ganado bovino, y tras su transformación en SL, se ha dedicado a actividades inmobiliarias.
- En el período 2003 a 2007 adquirió la siguientes fincas: 26 fincas radicadas en Onda (Castellón); una finca radicada en Garrapinillos (Zaragoza); dos fincas radicadas en Valdefresno (León); una finca radicada en Olaz (Navarra); una finca radicada en Agón (Zaragoza); una finca radicada en Pisenque (Zaragoza); cuatro fincas radicadas en Zaragoza capital; una finca radicada en Estepona (Málaga); y unos terrenos, de los que no consta cuántas fincas son, adquiridos en dos transacciones, en Laguardia (Álava).
- En todos los casos en los que consta acreditado dónde se otorgaron las escrituras públicas de adquisición de las referidas fincas, resulta que lo fueron: en Zaragoza, en trece fechas distintas; en Utebo (Zaragoza), en seis fechas distintas; y en Gorriaz (Navarra) en una ocasión.

En todas las escrituras, de las que consta el detalle, en las que no compareció en representación de ENTIDAD 1 SL su administrador único, lo hicieron apoderados que acreditaron sus facultades de representación en virtud de escrituras otorgadas, en todos los casos, ante el notario de Zaragoza, D. NOTARIO 2: apoderamientos a D. APODERADO, en fechas 07/04/2006 y 28/11/2006, que interviene en doce escrituras; y apoderamiento a Dña. SOCIA, de fecha 28/10/2005, que interviene en dos escrituras.

l) En sus alegaciones, ENTIDAD 1 SL manifiesta que proyectó una importante inversión para la construcción de una bodega en Laguardia (Álava) y acredita, con diversa documentación, la realización de estudios preliminares y la repercusión que la noticia alcanzó en algunos medios de comunicación. Pero la propia entidad reconoce que el proyecto se demoró por problemas en la obtención de licencias y que quedó paralizado por la crisis del sector.

m) Según resulta del Expediente, ENTIDAD 1 SL solamente ha tenido contratadas a dos empleadas: una con contrato limitado a tres meses de vigencia, entre el 20/11/2006 y el 19/02/2007, en jornada de cuatro horas, con categoría de telefonista, y con la función específica de "apoyo a campaña informativa"; y la otra con un contrato indefinido que se inició el 20/11/2006, con categoría de auxiliar administrativa.

n) Según resulta del Expediente, ENTIDAD 1 SL es, o ha sido, titular de once cuentas bancarias: una en la Caja de Ahorros de Córdoba, sucursal de Villacarrillo (Jaén); dos en la Caja de Ahorros Inmaculada de Aragón, sucursal de La Joyosa (Zaragoza); otra en la Caixa, sucursal de Ejea de los Caballeros; dos en la Caja de Ahorros de Salamanca y Soria, sucursal plaza de Aragón, 5 de Zaragoza; otra en la Caja Rural de Teruel, sucursal Paseo Pamplona, 4 de

Zaragoza; otra en el BBVA, sucursal de Ejea de los Caballeros (Zaragoza); otra en la Caja de Ahorros de Santander y Cantabria, sucursal de Zaragoza; otra en Cajalón, sucursal de Zaragoza; otra en Caja Vitoria, Sucursal Independencia de Vitoria,

o) En el Expediente constan facturas recibidas por ENTIDAD 1 SL que fueron remitidas tanto a su domicilio social de la calle CALLE 3 de Vitoria, como a la dirección de CALLE 1 de Zaragoza.

p) El 30 de abril de 2008 se personó un actuario de la AEAT en el domicilio de la calle CALLE 3 de Vitoria, y formalizó una diligencia en la que hizo constar que se trataba de un local de unos doce metros cuadrados, donde fue atendido por Dña. EMPLEADA (que es la empleada con categoría de auxiliar administrativo de ENTIDAD 1 SL), quien le manifestó lo siguiente:

I. Que la sociedad es dirigida por D. REPRESENTANTE 1, que se suele desplazar a Vitoria cada quince días.

II. Que recibe instrucciones de su jefe, D. REPRESENTANTE 1, que cuenta con oficina en Zaragoza y en Madrid.

III. Que las facturas, extractos bancarios y demás documentación que recibe, la remite a CALLE 1 de Zaragoza.

IV. Que la gestión contable se realiza en Zaragoza. La contabilidad se encuentra en red y cada vez que va a acceder a la misma avisa previamente a Zaragoza.

V. Que desconoce exactamente dónde se lleva la gestión fiscal, ya que la sociedad tiene contratada una asesoría en Vitoria y otra en Zaragoza.

- VI. Que realiza labores administrativas como presentación de declaraciones, que recibe confeccionadas desde Zaragoza.
 - VII. Que ella no interviene en los cobros y pagos.
- q) El 13 de mayo de 2008 se constituyó nuevamente la inspección de la AEAT en el domicilio de la calle CALLE 3 de Vitoria, para comprobación de domicilio fiscal, y formalizó una diligencia en la que se hizo constar que fue atendida por Dña. REPRESENTANTE 4, en calidad de representante autorizada, quien le manifestó lo siguiente:
- I. Que el domicilio de CALLE 2, donde se domicilió en un principio, en Vitoria, ENTIDAD 1 SL, es el domicilio profesional de ASESOR AUDITORES.
 - II. Que los servicios que se prestaron a la sociedad por parte de ASESOR AUDITORES consistieron en la gestión fiscal y contable.
 - III. Que la dirección de la sociedad es realizada por su administrador único D. REPRESENTANTE 1, quien se desplaza periódicamente a Vitoria,
 - IV. Que D. CONTABLE es la persona que lleva la contabilidad de las empresas del grupo de D. REPRESENTANTE 1. Que lleva la contabilidad de unas seis empresas radicadas en Zaragoza y en Corella (Navarra), y que se desplaza a Vitoria para la gestión contable de las sociedades domiciliadas en la calle CALLE 3.
 - V. Según los datos que constan en la AEAT, D. CONTABLE está domiciliado en Utebo (Zaragoza) y percibe retribuciones de la CB COMUNIDAD, con domicilio en CALLE 1 de Zaragoza.

No conforme con la fijación del domicilio fiscal de ENTIDAD 1 SL en ninguna de las dos localizaciones en las que sucesivamente se ha fijado su domicilio fiscal en Vitoria, en la calle CALLE 2 a partir del 31/12/2002, y en la calle CALLE 3, a partir del 03/07/2006, la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio, cuyos trámites se describen detalladamente en el escrito de planteamiento del conflicto, que concluyó con el desacuerdo que dio lugar al presente procedimiento.

La AEAT solicita de esta Junta Arbitral una "declaración de cambio de domicilio fiscal de ENTIDAD 1 SL a la CALLE 1 – 2º, de Zaragoza, con efectos retroactivos del 15/01/03.". Frente a esta pretensión, la Diputación Foral de Álava pide a esta Junta Arbitral que "resuelva el conflicto planteado acordando declarar que el domicilio fiscal de la entidad radica en la dirección correspondiente a la oficina de Vitoria-Gasteiz en el Territorio Histórico de Álava". En los mismos términos formula su petición la representación de la entidad interesada.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha de resolverse por aplicación de las normas del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (CEPV), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que definen el domicilio fiscal de las personas jurídicas. Estas normas son las siguientes:

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal

(...)

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

(...)

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente

centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

(...)

2. La resolución del presente conflicto exige, por tanto, determinar, de acuerdo con el artículo 43.Cuatro, b) CEPV, si la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad interesada se encontraba efectivamente centralizada en el País Vasco, concretamente en Vitoria, o en territorio común, concretamente en Zaragoza. La noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso. Sólo en el caso de que no pueda establecerse este lugar entraría en juego el criterio supletorio del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado previsto en el inciso 2º de dicho precepto.

3. Entrando a conocer del fondo del conflicto, comenzamos recordando, de la mano de la STS de 13 de octubre de 2011 (Recurso de Casación núm. 5908/2000), que: "El domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección". En ese sentido, esta Junta Arbitral ya declaró en sus Resoluciones 4/2009, de 6 de marzo de 2009 y 29/2011, de 22 de diciembre de 2011 que: "A la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que no se definen sus contornos. La localización del domicilio fiscal, pues, será un hecho que habrá que acreditar probando que

tales circunstancias concurren en un determinado lugar. La prueba no es tasada, es más, a nivel legal no se establecen pautas al respecto, ni siquiera a título indicativo".

4. Dado que el lugar en que se realice la gestión administrativa y la dirección de los negocios es una cuestión fáctica, deben tenerse en cuenta los distintos elementos probatorios que obren en el expediente (el domicilio fiscal de los administradores y apoderados, el resultado de las visitas realizadas al domicilio fiscal de la entidad, los informes y diligencias de constancia de hechos extendidos por los inspectores, los medios personales y la cualificación de los mismos con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, los lugares donde se lleva a cabo la contratación de la sociedad, los lugares en los que se formalizan las escrituras públicas que otorgan sus administradores y apoderados, las cuentas corrientes, etc.), pues todos ellos constituyen o pueden constituir, datos fácticos muy relevantes para determinar el domicilio fiscal de la entidad.

5. Del Expediente queda acreditado que el primer domicilio en el que la sociedad fijó su sede social en Vitoria, correspondía al despacho de un profesional de la asesoría fiscal. En el período en el que estuvo localizado el domicilio fiscal en aquella dirección, en CALLE 2, entre el 31/12/2002 y el 03/07/2006, la entidad no tuvo contratado a ningún empleado y tampoco tuvo ningún administrador o apoderado que residiera en Vitoria. Una empleada de la asesoría a cuya sede correspondía el domicilio social de la entidad, compareciendo ante la inspección de la AEAT como representante autorizada de la sociedad, reconoció que los servicios que se prestaron a la sociedad consistieron en la gestión fiscal y contable, pero que la dirección la realizaba un administrador que residía en Zaragoza y que la contabilidad la llevaba una persona que, asimismo, resulta ser residente en la provincia de Zaragoza.

También resulta del Expediente que una vez trasladado el domicilio fiscal fuera del despacho del

asesor fiscal, a la nueva sede de la calle CALLE 3, lo que se realizó el 03/07/2006, durante un período de casi cinco meses ENTIDAD 1 SL ni siquiera puede acreditar que alguien se ocupara de la más elemental tarea de atender a las visitas o recoger la correspondencia, pues hasta el 20/11/2006 no se contrató a ninguna empleada, ni se dispuso de administrador o apoderado residente en Vitoria.

6. La contratación de dos empleadas a partir del 20/11/2006 tampoco refuerza en extremo la tesis de que con esos medios se atendiera desde Vitoria la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 SL.

En efecto, de las dos empleadas contratadas, una lo fue solamente por tres meses, a media jornada, y con una función específica y, tan alejada de la gestión y dirección, como era la de "apoyo a campaña de información", y la otra tenía la categoría de auxiliar administrativa.

Es especialmente relevante el testimonio de esta empleada cuando se constituyó la inspección de la AEAT, sin previo aviso, en el domicilio social, y reconoció ante la misma: que la dirección era ejercida por un administrador que se desplazaba a Vitoria cada quince días y que tenía oficina en Zaragoza y en Madrid; que la documentación que recibía la remitía a Zaragoza, a la dirección de CALLE 1; que la gestión contable se realizaba en Zaragoza y que ella, para acceder a la contabilidad, avisaba previamente a Zaragoza; que las declaraciones que ella presentaba en Vitoria se confeccionaban en Zaragoza; y que ella no intervenía en los cobros y pagos.

Y es significativo el testimonio de esta empleada, porque era la única persona ligada a la gestión de la sociedad, radicada en Vitoria.

El valor probatorio de este testimonio queda realzado por la espontaneidad con la que fue prestado ante una visita no anunciada de la inspección tributaria, y contrasta con la desautorización indigente de documentos que se realiza en el escrito de alegaciones de ENTIDAD 1 SL,

bajo la justificación de su "nerviosismo" y "confusión" ante una visita no concertada de un inspector.

7. En el mismo sentido, contradice el orden natural y lógico de una organización empresarial, la pretensión de que la dirección y gestión de una sociedad se realice en una localidad en la que nunca se ha acudido a un notario, pese a ser muy reiteradas las ocasiones en las que la contratación o la formalización de actos de gobierno de la entidad ha requerido la intervención de fedatario público.

Y lo mismo cabe decir de la pretensión de que se gestione y dirija una sociedad desde una localidad en la que únicamente está abierta una de las once cuentas bancarias con las que opera o ha operado, y que incluso esta única cuenta abierta en Vitoria no se haya contratado sino en el año 2010, cuando según se pretende, ya hacía ocho años que la sociedad se dirigía desde Vitoria y, significativamente, coincidiendo con el planteamiento de este Conflicto.

8. A la vista del Expediente es obligado concluir que la pretensión de que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 SL haya estado alguna vez en Vitoria, adolece de un déficit probatorio que choca frontalmente con la cantidad y con la contundencia de los indicios y de los hechos constatados que ligan a la sociedad con Zaragoza.

9. En definitiva, la valoración conjunta de los elementos de hecho y circunstancias expuestos en los anteriores Fundamentos de Derecho, nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad a la que se refiere el presente conflicto, no se han realizado nunca en Vitoria, sino en Zaragoza. Mientras que la mayoría de tales circunstancias apuntan en esta dirección, son, por el contrario, muy débiles, los datos que apoyan la realidad de la gestión administrativa y dirección en Vitoria.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 SL no ha radicado nunca en Vitoria (Álava), que es el lugar de su domicilio social desde el 31 de diciembre de 2002, sino en Zaragoza

Objeto del conflicto - Normativa aplicable, a efectos de determinar la pertenencia del sujeto pasivo a un grupo fiscal. Competencia inspectora. Aspectos procedimentales: posible incumplimiento del deber de paralización de las actuaciones derivado del planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral

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 Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Murguza 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 ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) 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 2/86, cuya sociedad dominante es la sociedad SOCIEDAD 1, S.A. (NIF A---2). 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 SOCIEDAD 1, S.A. como sociedad dominante del grupo fiscal 2/86 el acta de disconformidad A02-70863862, en la que se determinaba que la entidad ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) (en adelante, ENTIDAD 1) 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 SOCIEDAD 1, S.A. 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 ENTIDAD 1 correspondía a la Hacienda Foral de Bizkaia, por lo que dicha entidad no formaba parte del grupo fiscal dominado por SOCIEDAD 1, S.A.; 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 cumplieren 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 ENTIDAD 1. 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 Concerto 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 Concerto 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 ENTIDAD 1, 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 se-

gundo, del Reglamento de la Junta Arbitral del Concerto 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 ENTIDAD 1 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 con-

sistencia 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, ENTIDAD 1 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, ENTIDAD 1 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 SOCIEDAD 1, S.A. contra la liquidación de 17 de septiembre de 2004, derivada del acta A02-70863862, 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 SOCIEDAD 1, S.A. 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 compe-

tencia 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 ENTIDAD 1 SAU en el grupo fiscal 2/86, 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 SOCIEDAD 1, S.A. 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 ENTIDAD 1, 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 esta-

bleció 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 ENTIDAD 1, S.A., 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 Concerto 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 ENTIDAD 1 que se documentaron con el acta A02-70863862, 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 alegacio-

nes a las Administraciones parte en el conflicto y a ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1, 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 SOCIEDAD 1, S.A., que afectan directamente a ENTIDAD 1, 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 2/86, del que, como ya quedó indicado, es sociedad dominante SOCIEDAD 1, S.A. El resultado de tales actuaciones fue documentado, por lo que aquí interesa, en las siguientes actas de disconformidad:

Nº	Fecha	Ejercicio
A02-71433705	6-5-2008	2001
A02-71455240	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 ENTIDAD 1 en el grupo fiscal. La pertenencia de ENTIDAD 1 al grupo de

consolidación 2/86 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 ENTIDAD 1, S.A., con NIF: A---1, 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 ENTIDAD 1 en el curso del procedimiento de comprobación del grupo de consolidación 2/86 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 ENTIDAD 1 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 expone.

- 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 y ENTIDAD 1; por otra parte, sostiene su competencia para la realización de actuaciones inspectoras frente a ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 al grupo fiscal 2/86, cuya sociedad dominante es SOCIEDAD 1, S.A., 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 A02-71433705 y A02-71455240, 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 ENTIDAD 1 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 y ENTIDAD 1 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 SOCIEDAD 1, S.A 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 ENTIDAD 1 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 revocación 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 iudice 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 del 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 re-

cargo 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 ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1 al grupo fiscal 2/86, régimen común, dependía de que le fuese aplicable la normativa estatal.

Es pacífico que en el ejercicio 2001 el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 superó la cantidad de 6 millones de euros, por lo que la solución de las cuestiones controvertidas en los presentes con-

flictos 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 ENTIDAD 1 en 2001 fueron los siguientes:

- Territorio común	73,14
- Bizkaia	15,99
- Gipuzkoa	05,19
- Araba/Álava	02,00
- Navarra	03,68
	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 Concerto, 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, cuando 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 ENTIDAD 1 (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 ID, 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 su-

bestaciones 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 prestan 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 ENTIDAD 1, 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.

ENTIDAD 1 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. ENTIDAD 1 ha venido realizando las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica dentro del grupo SOCIEDAD 1 de forma efectiva desde el 1 de julio de 2000. SOCIEDAD 1, S.A. siguió realizando la ac-

tividad de comercialización o venta libre de energía y ENTIDAD 2, S.A. la de producción de energía. Durante el periodo transitorio, hasta el 1 de julio de 2009, ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1, 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 EMPRESA 1, 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 ENTIDAD 1 respecto a los ejercicios 2001 y 2002 ambas con fecha del 7 de marzo de 2008 (números A04-70063300 y A04-70063316, 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–, ENTIDAD 1 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 corrección 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, ENTIDAD 1 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 EMPRESA 1 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 ENTIDAD 1 mantiene su localización anterior.

ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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
- Gipuzkoa	04,38
- Araba/Álava	01,69
- Navarra	03,11
	100,00

ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 (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) ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 Concerto que definen el volumen de operaciones, en particular el artículo 14.Dos.

5. Argumentos a favor y en contra de la tesis de ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 in-

hibición 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 ENTIDAD 1. Previamente la AEAT había razonado su postura en el acuerdo de liquidación de fecha 29 de septiembre de 2008, derivado del acta A02-71433705.

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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 Concuerdo 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 27 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 el en Impuesto sobre Sociedades. Tal como consta en el

acta de conformidad núm. 73935535, 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 SOCIEDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 concepcionarse 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. ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1, S.A. 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, sobrecar-

gas, 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 Concerto.

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 ENTIDAD 1 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, ENTIDAD 1, 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 23ª), 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 eléc-

trico 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 ENTIDAD 1 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 24ª) 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 ENTIDAD 1 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 obli-

gación 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	04,05
- Araba/Álava	01,56
- Navarra	02,87
	<hr/>
	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 ENTIDAD 1 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 que 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 que "en el Concierto Económico no se recoge nin-

guna norma de accesoriad 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1, "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 ENTIDAD 1, "el servicio de distribución de la ener-

gía 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 distingan 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 indisoluble, ni mucho menos que la actividad distribuidora sea accesorio 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 ENTIDAD 1 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 Concerto, 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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) afirma lo siguiente:

“Según reiterada jurisprudencia, el suministro es «comprendido 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 ese 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 jurídica y, por tanto, de un solo contrato. En el presente caso, la 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 la energía. Este carácter es rechazado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1, para quienes no existe tal accesoriedad o, de existir, tendría un sentido inverso, pues la distribución de electricidad sería la actividad principal.

A este respecto ENTIDAD 1 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, Lebob Verzekeringen BV y OV Bank NV, pfo. 20, y la de 29 de marzo de 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, pfo. 22)

ENTIDAD 1 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 accesoria 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, Lebob 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 accesoriadad de la instalación de las líneas respecto del suministro resulta confirmada por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2007, en el recurso de casación 11568/2004, interpuesto por ENTIDAD 1 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 precep-

tos 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 ENTIDAD 1 y, en consecuencia, declarar aplicables los consignados por ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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, ENTIDAD 1 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 re-

curso 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 Bizkaia, 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 ENTIDAD 1. 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 en el ejercicio 2001 y excluyendo el correspondiente a Navarra resulta un volumen total de operaciones del 96,32%:

- Territorio común	73,14
- Bizkaia	15,99
- Gipuzkoa	05,19
- Araba/Álava	02,00
- <u>Total País Vasco</u>	<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 SOCIEDAD 1, S.A. 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 te-

ritoriales 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 SOCIEDAD 1 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 rela-

ción 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, ENTIDAD 1 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.

ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1, 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, ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1. Estas consideraciones se refieren, en primer lugar, a la conclusión que ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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 2/86 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 A02-71433705, ejercicio 2001, de 6 de mayo de 2008, y A02-71455240, 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 ENTIDAD 1 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.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".

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, ENTIDAD 1 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 A02-71455240) en relación con el IS del ejercicio 2002 de ENTIDAD 1 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 2/86, de fecha 26 de junio de 2008, en el que SOCIEDAD 1, S.A. aparece como sociedad dominante, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 (acta número A02-71455240), acta que debe reputarse como no producida".

13. Lo que la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1 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 2/86 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) 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

Objeto del conflicto - Competencia inspectora. Determinación del porcentaje de volumen de operaciones realizado en territorio común.

Resolución R 8/2013 Expediente 1/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 27 de mayo de 2013

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

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre la normativa aplicable a la entidad ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) y la competencia inspectora sobre esta misma entidad en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, y el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 1/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por medio de un escrito de su Director General de fecha 9 de marzo de 2010, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 11. De dicho escrito y los documentos a él adjuntos resultan los siguientes antecedentes:

–El 17 de noviembre de 2009 se recibió en la AEAT un listado de actas únicas incoadas por la Diputación Foral de Bizkaia a ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) –en adelante ENTIDAD 1– con fecha 18 de diciembre de 2008, por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2004, 2005 y 2006, y por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2005, 2006 y 2007.

–El 13 de enero de 2010 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia un escrito de igual fecha en el que, en virtud de los antecedentes y fundamentos de Derecho que exponía, afirmaba que le correspondía la competencia inspectora en relación con el IS, ejercicio 2004, y el IVA, ejercicio 2007 y requería a la Diputación Foral de Bizkaia de inhibición en todas las actuaciones inspectoras relativas a dichos conceptos, periodos y entidad. Requería también a la Diputación Foral de Bizkaia para que rectificase la interpretación de los puntos de conexión del Concerto y la determinación de las proporciones de tributación correspondientes a cada Administración realizadas en las actas antes mencionadas.

–El Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia acordó el 9 de febrero de 2010 rechazar el anterior requerimiento, decisión que fue trasladada a la AEAT el siguiente día 11. El fundamento de este acuerdo se encuentra en un informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 8 de febrero de 2010.

2. El escrito de planteamiento concluye con la petición a la Junta Arbitral de que declare "la falta de competencia de la Diputación Foral de Vizcaya para inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades 2004 y el IVA 2007 de ENTIDAD 1, S.A., [...] que la normativa aplicable en dichos periodos es la estatal y [...] que el punto de conexión aplicado en las actas incoadas por la Diputación Foral por el Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006 y el IVA 2005, 2006 y 2007 a las entregas de energía realizadas por el obligado no se ha fijado de acuerdo con el Concerto"

3. La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en su reunión de 24 de junio de 2011 y el 27 de octubre de 2011 notificó el planteamiento a la Diputación Foral de Bizkaia, emplazándola para la formulación de alegaciones en el plazo de un mes. La Diputación Foral de Bizkaia evacuó este trámite por medio de un escrito de su Secretario General Técnico de fecha 23 de noviembre de 2011, que tuvo entrada el día siguiente en esta

Junta Arbitral, al que se adjuntaba un “informe sobre alegaciones” de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia. Este documento termina con unas conclusiones, la primera de las cuales es la afirmación de la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para la comprobación del IS, ejercicio 2004, y del IVA, ejercicio 2007.

4. Tras la puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones las dos Administraciones en conflicto y la entidad interesada, ENTIDAD 1. La Diputación Foral de Bizkaia lo hizo mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Economía y Finanzas de fecha 7 de febrero de 2012 y la AEAT por medio de un escrito de su Directora General de fecha 9 de febrero de 2012. La entidad contribuyente, a la que a su instancia le fue concedida una ampliación del plazo para formular alegaciones, las presentó por medio de un escrito de fecha 27 de febrero de 2012.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Existen ciertas discordancias entre las partes en cuanto al objeto del presente conflicto que es necesario despejar antes de abordar su examen. Para la AEAT dicho objeto es triple: 1º) La competencia inspectora en relación con el IS, ejercicio 2004 y el IVA, ejercicio 2007; 2º) La normativa aplicable a dichos impuestos y ejercicios; y 3º) La interpretación mantenida por la Diputación Foral de Bizkaia de los puntos de conexión aplicados en las actas levantadas por la Hacienda Foral a ENTIDAD 1 respecto al IS, ejercicios 2004 a 2006, e IVA, ejercicios 2005 a 2007. En sus segundas alegaciones, la AEAT omite en su solicitud la referencia a la normativa aplicable.

El informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia, que contiene sus alegaciones iniciales no contiene un petitum formal, pero en sus conclusiones parece limitar la cuestión controvertida a la competencia inspectora. En sus segundas alegaciones, que sí contienen una petición expresa a la Junta Arbitral, la Diputación Foral pide a ésta que “declare que la competencia de inspección de la entidad ENTIDAD 1, S.A.U. de los periodos impositivos y ejerci-

cios de referencia corresponde a la Hacienda Foral de Bizkaia al considerar correcta la interpretación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico recogidos en la fundamentación de las actas de inspección formalizadas por la Inspección Foral de los Tributos de esta Diputación Foral de Bizkaia, con singular atención al criterio aplicable a las ventas de energía a clientes de tarifa integral”.

Finalmente, ENTIDAD 1 refiere su solicitud a las mismas cuestiones que la AEAT, con exclusión de la normativa aplicable, aunque en sentido opuesto a dicho órgano estatal.

En vista de los planteamientos expuestos debemos concluir que el objeto del presente conflicto es determinar a cuál de las dos Administraciones correspondía la competencia inspectora respecto del IS, ejercicio 2004, e IVA, ejercicio 2007. La cuestión de la normativa aplicable no está directamente discutida aquí, aunque su solución respecto del IS –único en el que puede plantearse, puesto que la regulación del IVA es uniforme, salvo las cuestiones formales mencionadas en el artículo 26 del Concierto Económico– depende de las mismas reglas que las que determinan la competencia inspectora (arts. 14.Uno y 19.Uno del Concierto Económico), por lo que la respuesta a ambas cuestiones es necesariamente coincidente.

La interpretación de los puntos de conexión en ejercicios en los que no está en discusión la competencia inspectora, como son los ejercicios 2005 y 2006, tanto en relación con el IS como con el IVA, no es competencia de esta Junta Arbitral. En efecto, no incumbe a este órgano la interpretación en abstracto del Concierto Económico sino únicamente en cuanto tal interpretación sea necesaria para resolver los conflictos propios de sus atribuciones. Así se deduce del artículo 66 del Concierto Económico, según el cual son funciones de la Junta Arbitral resolver los conflictos que se planteen “en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados” y “conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente

Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales".

2. La cuestión objeto del presente conflicto, así definida, debe resolverse por aplicación de los preceptos del Concierto Económico que se transcriben a continuación, en la redacción originaria, establecida por la Ley de aprobación del Concierto, 12/2002, de 23 de mayo. La modificación de la cifra determinante del volumen de operaciones establecida por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, es aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008 (Disposición Transitoria Primera del Concierto Económico, en la redacción de la Ley 28/2007).

Impuesto sobre Sociedades:

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.

(...)

Impuesto sobre el Valor Añadido:

Artículo 27. Exacción del Impuesto.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

(...)

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

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

(...)

Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto

(...)

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

(...)

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio

fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

De acuerdo con los preceptos transcritos, los requisitos necesarios para que la competencia inspectora tanto acerca del IS, ejercicio 2004, como acerca del IVA, ejercicio 2007, respecto a un sujeto pasivo domiciliado fiscalmente en el País Vasco, como es el caso indiscutido de ENTIDAD 1, correspondiese a la Administración del Estado 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.

Es pacífico que en los ejercicios 2003 y 2006 el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 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 dichos ejercicios.

Los porcentajes de tributación declarados por ENTIDAD 1 a las distintas Administraciones en los ejercicios 2003 a 2006 fueron los siguientes:

Año	Estado	Nav.	Álava	Gipuz.	Bizkaia
2003	73,00	3,53	1,95	5,05	16,47
2004	70,96	3,45	1,85	5,02	18,72
2005	69,46	3,30	1,75	4,71	20,78
2006	74,80	4,03	2,09	4,95	14,13

Con arreglo a los datos anteriores, el porcentaje de volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en territorio común sólo superaría el 75 por 100 del total en los ejercicios 2003 y 2006, que es la cuestión debatida en el presente conflicto, si se entiende que a efectos de este cómputo el territorio navarro forma parte del territorio común.

Los anteriores porcentajes resultan de la aplicación de las reglas sobre el lugar de realización de las operaciones establecidas por el Concierto Económico, de acuerdo con la calificación de las operaciones aplicada por ENTIDAD 1. Sin embargo, la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, en las actas levantadas a esta entidad el 18 de diciembre de 2008, corrigió esos porcentajes de volumen de operaciones realizados en cada territorio basándose en un nuevo método de cómputo de tales porcentajes, del cual se deriva una calificación de las operaciones distinta de la que sirvió de base a los declarados.

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 ID de fecha 27 de febrero de 2012, 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 distribu-

ción 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 prestan 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 ENTIDAD 1, 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.

ENTIDAD 1 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. ENTIDAD 1 ha venido realizando las actividades de transporte y distribución de energía eléctrica dentro del grupo EMPRESA MATRIZ de forma efectiva desde el 1 de julio de 2000. EMPRESA MATRIZ, S.A. siguió realizando la actividad de comercialización o venta libre de energía y ENTIDAD 2, S.A. la de producción de energía. Durante el periodo transitorio, hasta el 1 de julio de 2009, ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 en el IS e IVA, en los ejercicios 2003 a 2007 resultaban de la aplicación de los artículos 16, para el IS, y 28, para el IVA, del Concierto Económico, a partir de las siguientes calificaciones de las operaciones. El primero de los citados artículos dispone lo siguiente, en la parte aquí pertinente:

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, cuando 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 artículo 28 del Concierto Económico es idéntico al anterior, salvo alguna variante de redacción que no afecta a su contenido.

La aplicación de los anteriores preceptos que llevó a cabo ENTIDAD 1 en sus declaraciones liquidaciones de los ejercicios en cuestión fue la siguiente:

- 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 ENTIDAD 1, 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.

c. El nuevo método de determinación del porcentaje de volumen de operaciones propugnado por la Diputación Foral de Bizkaia

3. Sin embargo, como ya se ha indicado más atrás, la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia en las actas levantadas en 2008 corrigió los anteriores criterios de aplicación de los artículos 16 y 28 del Concerto Económico. En dichas actas se menciona que ENTIDAD 1 presentó el 23 de julio de 2008 a la Hacienda Foral de Bizkaia un escrito en el que sostenía que los criterios utilizados en sus declaraciones para la determinación del volumen de operaciones de cada territorio no eran adecuados a los principios y métodos de retribución de las actividades del sector eléctrico y que los ingresos derivados de los servicios de ac-

ceso a la red de distribución estaban computados por debajo de su importancia relativa en relación al conjunto de las operaciones de la empresa. La Diputación Foral de Bizkaia asumió estas críticas y en las mencionadas actas aplicó un nuevo método de cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones de cada territorio.

La alegada 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, ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 mantiene su localización anterior.

ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia, retribuye conjun-

tamente 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.

El informe de alegaciones de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de noviembre de 2011 transcribe, a título de ejemplo, los cálculos que, por aplicación del método descrito, se realizan en el acta relativa al IS, ejercicio 2004, que en resumen son los siguientes:

- Facturación neta por tarifa de acceso: 563.548.463,52 Euros
- kWh por tarifa de acceso: 32.124.687.157,82
- % Euros/kWh tarifa de acceso: 0,017542535 Euros/kWh
- Facturación neta por tarifa integral: 4.056.642.476,90 Euros
- kWh por tarifa integral: 53.293.813.683,82
- Euros/kWh tarifa integral: 0,07611845 Euros/kWh
- % Euros/kWh tarifa de acceso/tarifa integral: 23,046364

Aplicando este tanto por ciento a la facturación neta por tarifa integral se obtiene la parte de esta facturación atribuible en el ejercicio 2004 a distribución (934.908.616,21 Euros), que, de acuerdo con este criterio debería localizarse en el domicilio de ENTIDAD 1. La aplicación de este método a los ejercicios 2003 a 2006 arroja los resultados que se recogen en la siguiente tabla:

Año	Estado	Nav.	Álava	Gipuz.	Bizkaia
2003	58,86	2,84	1,57	4,07	32,66
2004	54,67	2,66	1,43	3,88	37,36
2005	51,65	2,46	1,30	3,51	41,08
2006	53,27	2,87	1,49	3,52	38,85

De aceptarse el nuevo método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones realizado en cada territorio con el resultado expuesto, el correspondiente al territorio común en los ejercicios 2003 y 2006, que es el relevante a efectos del presente conflicto, sería en todo caso inferior al 75 por 100, cualquiera que sea el concepto de territorio común que se adopte, es decir, se considere o no que, a estos efectos, forma parte de éste el de la Comunidad Foral de Navarra. Por tanto, el orden lógico del análisis exige examinar en primer lugar la conformidad a Derecho de dicho método de cómputo.

4. Los argumentos en los que las partes de estos conflictos fundan sus respectivas posiciones acerca de la conformidad del nuevo método con el Concierto Económico 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) La AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto sostiene, en síntesis, que todas las actividades previas a la venta de la energía eléctrica tienen como finalidad el adecuado suministro de ésta y son accesorias de ella. Los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico para cada una de las actividades destinadas al suministro de energía se aplican en tanto en cuanto estas se realicen por distintos sujetos.

b) La Diputación Foral de Bizkaia, por su parte, basa su posición fundamentalmente en la separación entre las actividades de distribución y venta de energía que establece la normativa reguladora del sector eléctrico. El informe de alegaciones de 21 de noviembre de 2011 (Fundamento de Derecho Quinto) afirma que "partiendo, exclusivamente, del contenido de la normativa reguladora del sector eléctrico no cabe sino concluir que la entidad, en relación con los clientes de tarifa integral, efectúa dos actividades diferenciadas, cuales son una entrega de bienes, venta de energía eléctrica y una presta-

ción de servicios, distribución de electricidad". Esta prestación de servicios no es accesoria de la entrega de energía. Alega la Diputación Foral de Bizkaia que toda persona o entidad que accede a la red de distribución eléctrica paga por el servicio de distribución; en el caso de los clientes de tarifa integral se factura por este servicio aun cuando no haya consumo de energía. Argumenta asimismo que en el caso de dichos clientes la actividad que aporta valor añadido a la entidad es la de distribución, lo cual vendría a demostrar que en todo caso la venta de energía es accesoria a la distribución.

- c) En su escrito de alegaciones de 27 de febrero de 2012 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 presta un servicio de garantía de potencia contratada en todo caso, se produzca o no consumo real" (pág. 33). "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" (págs. 34 y sig.). El argumento se repite en diversos puntos del escrito; así, en términos similares, en la pág. 63. Menciona también ENTIDAD 1 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. 59).

Arguye también ENTIDAD 1 que "en el Concerto Económico no se recoge ninguna norma de accesoria en cuanto a la definición del volumen de operaciones. El 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). Estamos ante una opción deliberada del legislador de no alterar la naturaleza de las distintas actividades" (pág. 64).

Menciona después ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1, "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" (pág. 65).

- 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 ENTIDAD 1, "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 el hecho de que en ausencia de consumo de energía la empresa distribuidora facturará igualmente al cliente, si bien exclusivamente por el servicio de distribución" (pág. 67).
- 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. Dicha 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 períodos sin consumo de las segundas residencias (o residencias de veraneo), o el de la contratación de accesos alternativos de segu-

ridad por determinadas industrias" (págs. 69 y sig.).

- 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 distingan 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 accesorio de la principal" (pág. 70).

5. Esta Junta Arbitral ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la conformidad con el Concierto Económico del nuevo método de cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones correspondientes a los distintos territorios en la resolución R 7/2013, de 24 de abril de 2013, cuyo fundamento de Derecho 6 transcribimos a continuación:

"La validez del método de determinación de los porcentajes de volumen de operaciones atribuibles a los distintos territorios propuesto por ENTIDAD 1 y la Diputación Foral de Bizkaia 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 Concerto, 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 consumi-

dor 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 ENTIDAD 1 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 ENTIDAD 1 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) 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 de 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 jurídica y, por tanto, de un solo contrato. En el presente caso, la 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 la energía. Este carácter es rechazado por la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1, 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 ENTIDAD 1 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, Lebov Verzekeringen BV y OV Bank NV, pfo. 20, y la de 29 de marzo de 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, pfo. 22)

ENTIDAD 1 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 indisoluble 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 accesoriadad 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 ENTIDAD 1 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 propie-

dad 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 ENTIDAD 1 y, en consecuencia declarar aplicables los consignados por ENTIDAD 1 en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001”.

Los anteriores razonamientos son plenamente aplicables en el presente conflicto, en el que se plantea idéntica cuestión, y en el que, por consiguiente, reiteramos la conclusión a la que llegamos en el precedente.

6. El rechazo del método de cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones adoptado por la Diputación Foral de Bizkaia en las actas de inspección que originan el presente conflicto implica aceptar la validez de los porcentajes declarados por ENTIDAD 1 respecto de los ejercicios 2003 y 2006. Esto supone, a su vez, que la determinación de si el volumen de operaciones realizado en territorio común alcanza o no el 75 por 100 del total depende de que se considere que, a estos efectos, forma parte o no de dicho territorio el de la Comunidad Foral de Navarra.

A este respecto, la AEAT invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009, dictada en el recurso contencioso-administrativo 365/2008, interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra las resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico números 16/2007 y 17/2007, las dos de 4 de abril de 2008, en el que también fue parte a petición propia EMPRESA MATRIZ, S.A. Dichas resoluciones establecieron 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".

La citada sentencia desestima el recurso en virtud de los razonamientos contenidos fundamentalmente 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 EMPRESA MATRIZ 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".

La AEAT considera que "el fallo es claramente trasladable al concepto de territorio común a efectos del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco". Añade que esta interpretación fue consensuada entre la Administración del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en la sesión de la Comisión Coordinadora del Concierto celebrada el 7 de abril de 1995, en la cual, en respuesta a una consulta se estableció que "con respecto a la aplicación del Concierto, el territorio de la Comunidad Foral será considerado territorio común, con todas las implicaciones que conlleva en el cálculo del volumen de operaciones y en el lugar de realización de las mismas".

La Diputación Foral de Bizkaia rechaza esta interpretación y se remite a lo expuesto por la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica en el informe que acompañaba al emitido por la Subdirección de Inspección en relación con el requerimiento de inhibición formulado por la AEAT. Este informe, de fecha 9 de febrero de 2010, figura como Anexo número 5 al escrito de planteamiento del presente conflicto. La posición del citado órgano de la Diputación Foral de Bizkaia era, en síntesis, que la citada sentencia del Tribunal Supremo no era aplicable al presente caso, puesto que la interpretación de los puntos de conexión en cuestión estaba domiciliada en la Junta Arbitral, en el conflicto 8/2008. A este mismo informe se remite también ENTIDAD 1, que además argumenta que una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, incluido el propio Concierto Económico, lleva a la conclusión de que el territorio de la Comunidad Foral de Navarra "no puede ser considerado como territorio común a ningún efecto, ya que queda sometido a su propio régimen foral".

En nuestra anterior resolución R 7/2013, de 24 de abril de 2013, dictada en el conflicto 8/2008, acumulado al 13/2010, sostuvimos que "es indudable que la doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia de 26 de mayo de 2009 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". No cabe en el presente conflicto sino reiterar la anterior resolución.

De la anterior conclusión se infiere que el volumen de operaciones realizado en el territorio común superó en los ejercicios 2003 y 2006 el 75 por 100 del total.

En su virtud, la Junta Arbitral

Declarar que la competencia para la inspección del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, y del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2007, respecto de la entidad ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A---1) corresponde a la Administración del Estado.

Objeto del conflicto - Domicilio fiscal persona física. Aceptación por parte de la Administración demandada de las pretensiones del promotor del conflicto: decae conflicto y archivo actuaciones

Resolución R 9/2013 Expediente 36/2012

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de mayo de 2013

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

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria contra la Diputación Foral de Álava/Araba respecto del domicilio fiscal del obligado tributario D. OBLIGADO 1, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 36/2012.

ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante escrito de fecha 11 de octubre de 2012, que tuvo entrada el 15 de octubre en esta Junta Arbitral.

En dicho escrito se expone cómo la AEAT, con fecha 13 de julio de 2012, notificó a la Diputación Foral de Álava/Araba propuesta de modificación del domicilio fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.nueve del Concerto, respecto del obligado tributario D. OBLIGADO 1, desde la localidad LOCALIDAD 1 (Palencia), a la LOCALIDAD 2 (Álava/Araba), con fecha de efectos desde el 1 de enero de 2010 hasta la actualidad.

Transcurrido de dos meses al que se refiere el apartado 9 del artículo 43 del Concerto, la Diputación Foral de Álava/Araba no contestó a la

propuesta realizada por la AEAT. Por ello, de conformidad con lo que dispone el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, la AEAT entendió que la Diputación Foral de Álava/Araba discrepaba sobre el cambio de domicilio propuesto, y planteó conflicto ante la Junta.

2. Con fecha 14 de marzo de 2013 la Diputación Foral de Álava/Araba remitió a la AEAT un informe emitido por su Servicio de Inspección, "en la fase previa al inicio del expediente de cambio de domicilio fiscal previsto en el art. 43 nueve de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concerto Económico", en el que se concluía que "el domicilio fiscal de OBLIGADO 1, se encuentra en LOCALIDAD 1 (Álava/Araba) (...) considerando que el domicilio fiscal del obligado tributario comprobado nunca ha tenido el domicilio en territorio de la AEAT por no encontrarse en el mismo la residencia habitual, debiendo en consecuencia tributar en Álava/Araba".

En mérito a dicho Informe, el Jefe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Álava/Araba, acordó "ratificar la propuesta de cambio de domicilio fiscal de OBLIGADO 1 a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, considerando que el obligado tributario nunca ha tenido su residencia en Territorio Común."

3. El informe del Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Álava/Araba y el Acuerdo del Jefe del mismo, han sido remitidos a la Junta Arbitral por la AEAT antes incluso de que ésta admitiera a trámite el conflicto y emplazara a la Diputación Foral de Álava/Araba a formular sus alegaciones. No ha habido lugar, por ello, ni siquiera al planteamiento de un formal desistimiento por parte de la Diputación Foral de Álava/Araba.

Ello no obstante, constando a esta Junta Arbitral, de modo fehaciente, la aceptación por la Diputación Foral de Álava/Araba de todas las pretensiones planteadas por la AEAT, lo que en definitiva implica la desaparición del conflicto, no ha lugar a ningún pronunciamiento por su parte.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Ordenar la terminación y el archivo de las actuaciones, así como la devolución de toda la documentación remitida al efecto

Objeto del conflicto - Domicilio fiscal persona jurídica

Resolución R 14/2013 Expediente 31/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz-Gasteiz, a 24 de julio 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 Murguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la entidad DENOMINACIÓN COMÚN ENTIDAD 1 (NIF: A-0001), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 31/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante un escrito de su Director General de fecha 22 de diciembre de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 23. Se expone en dicho escrito que la entidad DENOMINACIÓN COMÚN ENTIDAD 1 (NIF: A-0001) —en adelante DC ENTIDAD 1 o “la entidad”—se constituyó por escritura pública de fecha 19 de mayo de 2005 otorgada ante el notario de Bilbao D. NOTARIO 1 por el socio y administrador único EMPRESA 1-H, S.A. (EMPRESA 1-H), domiciliada entonces en Álava/Araba. Como representante para el ejercicio de este cargo EMPRESA 1-H nombró a D. REPRESENTANTE 1. El domicilio social y fiscal de la entidad se estableció inicialmente en A CORUÑA. Por escritura pública otorgada en Bilbao el 3 de agosto de 2009 se cambió el domicilio social de la entidad a BIZKAIA y el domicilio fiscal se cambió el siguiente día 6.

Previamente al planteamiento del conflicto se llevaron a cabo las siguientes actuaciones administrativas:

- La Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco acordó el 16 de junio de 2010 iniciar un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad.
- El 27 de septiembre de 2010 la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico, proponiendo a la Diputación Foral de Bizkaia el cambio de domicilio fiscal de DC ENTIDAD 1 de Galicia a Bizkaia con efectos retroactivos desde la fecha de constitución de dicha entidad el 19 de mayo de 2005 hasta el 6 de agosto de 2008, en que el domicilio fiscal se traslada a Bizkaia. Esta propuesta se notificó a la Diputación Foral el 27 de septiembre de 2010.
- Transcurrido el plazo de dos meses previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico, la AEAT consideró, de acuerdo con el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que la Diputación Foral de Bizkaia discrepaba sobre el cambio de domicilio fiscal propuesto.
- La AEAT planteó el presente conflicto en el plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 RJACE computado a partir del cumplimiento del plazo anterior.

La AEAT concluye su escrito de planteamiento pidiendo a la Junta Arbitral que declare que DC ENTIDAD 1 "ha tenido su domicilio fiscal desde su constitución, el 19 de mayo de 2005, hasta el 6 de agosto de 2009 en BIZKAIA, y no sólo desde el 6 de agosto de 2009, que es la fecha en que la entidad ha cambiado a BIZKAIA su domicilio fiscal".

2. La Diputación Foral de Bizkaia contestó al planteamiento del conflicto con un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Economía y Finanzas de fecha 16 de enero de 2013, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el día 17 siguiente, en el que en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone solicita de la Junta

Arbitral que declare "que el domicilio fiscal de la entidad se encontraba en territorio de régimen común", pretensión que, como es obvio, hay que referir al periodo controvertido, es decir, al comprendido entre el 19 de mayo de 2005 y el 5 de agosto de 2009.

3. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia, por medio de un escrito de 8 de abril de 2013, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 9; la AEAT, mediante un escrito de fecha 29 de abril de 2013, que lleva estampado un sello de fechas del Servicio de Correos con la del día 30 siguiente; y la entidad ENTIDAD 2, S.L.U. (NIF: B-0002), en calidad de sucesora de DC ENTIDAD 1, por absorción de ésta, que presentó un escrito de alegaciones de fecha 29 de abril de 2013, con un sello del Servicio de Correos que indica esa misma fecha.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto tiene por objeto determinar el domicilio fiscal de DC ENTIDAD 1 en el periodo comprendido entre el 19 de mayo de 2005, fecha de constitución de la entidad, y el 5 de agosto de 2009, día anterior al traslado de su domicilio fiscal a Bizkaia. Esta cuestión ha de resolverse por aplicación del artículo 43. Cuatro del Concierto Económico, que dispone lo siguiente:

"A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos

critérios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

La AEAT sostiene que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de DC ENTIDAD 1 en el periodo considerado no se encontraba en el lugar de su domicilio social, sito en A CORUÑA, sino en BIZKAIA, pretensión a la que se opone la Diputación Foral de Bizkaia.

2. En resoluciones anteriores hemos partido de la consideración de que la noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso (entre otras, resoluciones R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008, R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008, R13/2012, de 28 de septiembre de 2012, expediente 9/2010, y R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010).

3. En el Fundamento de Derecho 5º de su escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT expone, en primer lugar, ampliamente en contenido de las diligencias que documentan las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal llevadas a cabo por sus órganos de inspección, que son las siguientes:

- Visita al domicilio fiscal de DC ENTIDAD 1 en BIZKAIA, el día 21 de junio de 2010,
- Visita al domicilio fiscal anterior de la entidad en A CORUÑA, el día 21 de junio de 2010, y
- Visita a las oficinas del Grupo EMPRESA 1 en MADRID, el día 28 de septiembre de 2010.

Tras esa exposición, la AEAT resume en las páginas 19 y siguientes del citado escrito las circunstancias por las que considera que la gestión administrativa de la entidad se realizó en Bizkaia desde su constitución, que son en síntesis las siguientes:

1º. Existe un contrato de arrendamiento de servicios entre DC ENTIDAD 1 y EMPRESA 1-R, S.A. (EMPRESA 1-R) por el que ésta se compromete a desarrollar los servicios de

gestión, administración y asesoramiento financiero para la ejecución del proyecto.

2º. D. REPRESENTANTE 2 –que atendió a la Inspección en su visita al domicilio de BIZKAIA en calidad de representante de EMPRESA 1-H, administrador único de la entidad– hizo las siguientes manifestaciones:

- La gestión contable se llevaba principalmente en Bizkaia y los libros de contabilidad se custodian en Bizkaia donde se elaboran y custodian las cuentas anuales, circunstancias que fueron ratificadas en la visita al domicilio de A Coruña.
- Las facturas se reciben en Bizkaia (bien directamente bien remitidas desde Galicia), donde se gestiona su pago a través de una cuenta abierta en Bizkaia para ser posteriormente archivadas y custodiadas, circunstancias que fueron ratificadas en la visita al domicilio de A Coruña.
- Las facturas emitidas se expiden desde Bizkaia, donde se gestiona su cobro por el departamento de tesorería a través de una cuenta abierta en Bizkaia, para su posterior archivo y custodia.
- Las solicitudes o pedidos de compra se realizan a través de modelos compartidos por EMPRESA 1-H y, en general, por todo el Grupo EMPRESA 1.
- Los libros-registro de IVA se elaboran centralizadamente en BIZKAIA, circunstancia ratificada en la visita al domicilio de A Coruña.

3º. La sociedad no tiene trabajadores propios.

4º. La sociedad no es titular ni arrendataria de locales en los que desarrollar la gestión administrativa.

5º. Las cuentas bancarias a través de las que trabaja la entidad están abiertas en sucursales de Bizkaia.

Por otra parte, alega la AEAT que la dirección efectiva de DC ENTIDAD 1 se realizó en Bizkaia desde su constitución en vista de las siguientes circunstancias:

- 1º. El socio único de la entidad es EMPRESA 1-H, que designó a D. REPRESENTANTE 1, con residencia en Bizkaia, como persona física que la represente para ejercer dicha administración.

A mayor abundamiento, el administrador único de EMPRESA 1-H, EMPRESA 1, S.A., designó a D. REPRESENTANTE 2, con residencia en Bizkaia, como persona física que la represente para ejercer dicha administración.

- 2º. Las tareas que desarrollaba sobre el terreno el personal de EMPRESA 1-R son de carácter técnico y no directivo.
- 3º. Las decisiones de financiación se han adoptado siempre en Bizkaia.
- 4º. Las decisiones de inversión se han adoptado siempre por D. REPRESENTANTE 1, como representante de DC ENTIDAD 1. Los correspondientes contratos tienen en común ser contratos "llave en mano", por los que el cliente (la entidad) después de contratar se abstiene de realizar ninguna actuación en relación con el objeto del contrato hasta la recepción de la obra. La actividad de promoción y construcción del parque es supervisada por D. REPRESENTANTE 1.
- 5º. El delegado de EMPRESA 1-H en Galicia reconoce que la gestión de DC ENTIDAD 3, S.A. no se realiza en su domicilio fiscal de A Coruña. [Más adelante se explicará el sentido de esta alegación].
- 6º. D. RESPONSABLE 2, responsable de control y gestión de la unidad de promoción y venta de EMPRESA 1-H manifestó con ocasión de la visita a las oficinas de Madrid el 28 de septiembre de 2010 que las socieda-

des titulares de los parques no hacen sino subrogarse en la posición de EMPRESA 1-H una vez construido el parque, como vehículo para realizar su venta mediante una simple transmisión de acciones.

4. En los siguientes Fundamentos de Derecho, el escrito de planteamiento expone los argumentos que se resumen a continuación:

A. El primero de ellos (F.D. 6º) describe el procedimiento de cambio de domicilio de DC ENTIDAD 3, S.A., cuyo domicilio coincidía con el de DC ENTIDAD 1, al que se hizo alusión en el apartado anterior. En el marco de dicho procedimiento la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia realizó un informe concluyendo que dicho domicilio era incorrecto, en el cual se mencionaba, entre otros indicios, la admisión por el delegado del Grupo EMPRESA 1 en Galicia de que la gestión y dirección de la mencionada entidad no se realizaba desde su domicilio fiscal. Planteado a la Diputación Foral de Bizkaia el cambio de domicilio fiscal de Galicia a Bizkaia, la Institución Foral contestó afirmativamente. La AEAT argumenta que "como quiera que en todas estas sociedades los fundamentos que acreditan su deslocalización y que justifican su traslado a BIZKAIA son los mismos, resulta especialmente revelador la conformidad de la Diputación Foral de BIZKAIA con el traslado del domicilio fiscal, cosa que no ocurre con el presente expediente".

- B. En el Fundamento de Derecho 7º de su escrito la AEAT comienza por enumerar 22 sociedades anónimas con la denominación común de DENOMINACIÓN COMÚN cada una con su correspondiente topónimo, acerca de las cuales afirma que entre 2009 y 2010 se trasladaron desde territorio común a territorio foral. La AEAT hace las siguientes afirmaciones:

"En estas sociedades se observa que las decisiones sobre creación, domiciliación,

representación, desembolso de dividendos pasivos, etc., no se adoptan individualmente en cada sociedad para adaptar su situación jurídica (fiscal y mercantil) a su realidad, determinada por un desigual desarrollo de su objeto social (con lo que ello comporta de diferentes necesidades de financiación, inversión, representación, etc.), sino que se trata de decisiones globales adoptadas desde BIZKAIA por los representantes del socio único y administrador de manera idéntica para varias sociedades.

Tampoco en estos casos ha habido una alteración suficiente de las circunstancias que determinan la localización de la gestión administrativa que justifique el cambio de domicilio de las referidas sociedades, y desde luego es impensable que se haya cambiado la dirección efectiva de las mismas, lo que no hace sino reforzar la idea de que desde BIZKAIA se han adoptado decisiones comunes, especialmente el traslado del domicilio fiscal a BIZKAIA, para varias sociedades con independencia de su situación real y necesidad concretas.

Ello determina que el cambio de domicilio fiscal a BIZKAIA, lejos de reflejar un cambio real, no hace sino reacomodar la situación jurídica de las sociedades a una realidad que se producía desde su respectiva constitución".

A continuación aduce el escrito de la AEAT diversos ejemplos de actos de constitución de sociedades, traslado de su domicilio, otorgamiento de poderes y desembolso de dividendos pasivos que afectan colectivamente a conjuntos de sociedades de DENOMINACIÓN COMÚN, es decir, explotadoras de parques eólicos.

C. Invoca finalmente la AEAT en el Fundamento de Derecho 8º de su escrito de planteamiento del conflicto el precedente constituido por las resoluciones de esta Junta Arbitral 1/2008, de 24 de noviembre

de 2008, dictada en el expediente 1/2008 y 1/2009, de 28 de enero de 2009, dictada en el expediente 2/2008. En dichas resoluciones la Junta Arbitral consideró que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades de DENOMINACIÓN COMÚN domiciliadas fiscalmente en territorio común se realizaba en el Territorio Histórico de Bizkaia y, en consecuencia, declaró que su domicilio estaba situado en este Territorio.

La Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso contra ambas resoluciones, que fue desestimado por las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, dictadas en los recursos 86/2009 y 155/2009, respectivamente.

5. Los antecedentes de hecho en los que la Diputación Foral de Bizkaia funda las alegaciones contenidas en su escrito de 16 de enero de 2013 están tomados de una diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, que lleva el número "DILIGENCIA-1", la cual documenta el resultado de una visita girada el 16 de diciembre de 2010 al domicilio fiscal de DC ENTIDAD 1, en BIZKAIA, que acompaña al referido escrito. Dichos antecedentes son en resumen los siguientes:

- El socio de la entidad es EMPRESA 1-H, que es también su administrador único, cuyo domicilio social y fiscal estaba sito en Álava/Araba hasta que se trasladó al Territorio Histórico de Bizkaia el 25 de junio de 2010. El representante del administrador es D. REPRESENTANTE 1, que ostenta el cargo de Director General de Promoción y Venta. Su puesto de trabajo se hallaba en Álava/Araba hasta que el 1 de julio de 2010 fue desplazado al Territorio Histórico de Bizkaia.
- Las reuniones de las Juntas Generales de accionistas se han celebrado en el domicilio social de la entidad, esto es, hasta la fecha del traslado del domicilio social al Territorio Histórico de Bizkaia dichas Juntas Generales se celebraban en territorio de régimen común.

- Las funciones de gerente de la sociedad recaen en el Sr. GERENTE 2, con anterioridad en el Sr. GERENTE 1, empleado hasta el 30 de junio de 2008 de EMPRESA 1-R y a partir de dicha fecha de EMPRESA 1-H, absorbente de la anterior. El centro de trabajo de ambas personas estaba en A Coruña.
- Los apoderados de la entidad tienen su centro de trabajo en diversos lugares tanto del territorio común como del Territorio Histórico de Bizkaia.
- Los libros de contabilidad se encuentran en el domicilio social de la entidad, es decir, en A CORUÑA hasta el traslado de aquél a Bizkaia.
- Las cuentas anuales se encuentran archivadas en el domicilio social.
- La entidad tiene abierta una cuenta bancaria en el Territorio Histórico de Bizkaia.
- No dispone de facturas emitidas ya que no ha iniciado su actividad.
- Las facturas recibidas y demás correspondencia se reciben en el domicilio social y una gran parte de los justificantes se conservan en Madrid, ya que es allí donde el auditor externo de cuentas realiza el trabajo de campo.
- Los libros de IVA, de acuerdo con el sistema contable integrado que mantiene el Grupo EMPRESA 1, se nutren de dicho sistema, de forma que la elaboración de los mismos se efectúa por la introducción de los asientos contables por las personas autorizadas a ello dependiendo del territorio en que las mismas desempeñen su puesto de trabajo.
- La entidad no tiene personal propio contratado.
- La entidad no tiene locales propios o arrendados, pero sí dispone de derechos sobre bienes inmuebles, los cuales están sitos en

Galicia donde se ubica el parque eólico, siendo este el único inmovilizado del que dispone la entidad.

- Las decisiones estratégicas del negocio son adoptadas, desde los diferentes puntos de vista: técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc., por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta del Grupo EMPRESA 1. Dicho Comité se reúne con una periodicidad mensual, generalmente en Madrid, aunque también se ha reunido en BIZKAIA o Vitoria-Gasteiz. Algunos de los integrantes se incorporan a dicha reunión bien a través de video conferencia o incluso a través de llamada telefónica. Este Comité está integrado por los responsables de área o proyecto en función de los temas que deban tratarse. Los distintos responsables de área tienen sus centros de trabajo en Bizkaia, Álava/Araba y Madrid.

Dicho Comité no sólo adopta las decisiones estratégicas de la totalidad de los temas relativos a los parques, sino que analiza y supervisa la situación de los mismos desde los diferentes puntos de vista, posibles, esto es, técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc., adoptando al respecto las decisiones que sean necesarias. Es en dicho Comité donde se adoptan las principales decisiones relativas a la elaboración de los distintos proyectos, su seguimiento tanto desde el punto de vista técnico como financiero-contable, su financiación (necesidad de la misma, modo de financiación, externa o propia, y/o, en su caso, aportaciones financieras externas o de otras entidades del grupo), determinación del soporte jurídico de cada una de las decisiones adoptadas, etc.

- Hace referencia el escrito de alegaciones a los contratos aportados por la entidad. En primer lugar, al de arrendamiento de servicios suscrito el 28 de noviembre de 2005 con EMPRESA 1-R, S.A. Los servicios prestados son los de promoción en investigación; plan de viabilidad; estudios y proyectos; gestión de permisos, licencias y autorizaciones; gestión y dirección del pro-

yecto y administración del proyecto hasta la puesta en marcha. El contrato se somete a arbitraje de Derecho ante el Decano del Colegio de Abogados de Bilbao. Observa la Diputación Foral de Bizkaia que el componente de administración es una pequeña parte de dichos servicios. Para la prestación de estos servicios el Grupo EMPRESA 1 dispone de un Departamento de Control de Gestión. Dicho Departamento, entre otras funciones, es el que procede a la introducción de los asientos contables a través de un sistema informático integrado. Las personas con acceso a dicho sistema están repartidas entre BIZKAIA, Madrid y Navarra y son empleados de distintas empresas del Grupo EMPRESA 1.

- Se refiere también el escrito a los contratos "llave en mano" para la puesta en marcha de aerogeneradores en el parque eólico, de construcción de instalaciones del parque, excepto los aerogeneradores, así como a los contratos en virtud de los cuales la entidad adquiere los derechos sobre los terrenos en los que ha de construirse el parque. En definitiva, EMPRESA 1-R y tras su absorción EMPRESA 1-H, realizaba todas las labores de gestión del parque hasta su puesta en funcionamiento.

6. La diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 16 de diciembre de 2010 termina con el siguiente párrafo:

"D. REPRESENTANTE 2, en calidad de firmante de Diligencias incoadas con anterioridad a la presente a DC ENTIDAD 1, efectúa manifestación expresa de que los hechos contenidos en la presente diligencia son los que se acomodan a la entidad DC ENTIDAD 1, S.A., no debiendo ser tenidas en cuenta aquellas manifestaciones efectuadas por el mismo y recogidas en anteriores Diligencias, en la medida en que los hechos contenidos en las Diligencias incoadas con anterioridad a la presente, sean contradictorios a los contenidos en esta Diligencia".

Observa la Diputación Foral de Bizkaia en su escrito de alegaciones de 16 de enero de 2013 (párrafo 22 de los antecedentes de hecho, pág. 9)

que "debe mencionarse que en el mismo día de firma de la presente, se suscribieron con D. REPRESENTANTE 2 otras Diligencias relativas a otras entidades, en las que parece ser que el contenido de las preguntas efectuadas discrepaba poco entre ellas".

En el Fundamento de Derecho 1º del citado escrito insiste la Diputación Foral de Bizkaia en que los hechos que deben ser tenidos en cuenta son los consignados en la diligencia "DILIGENCIA-1" de la Inspección de la Hacienda Foral, a la que se ha hecho referencia, puesto que en la misma fecha en que [D. REPRESENTANTE 2] suscribió la diligencia con la AEAT –alude a la extendida en el domicilio del BIZKAIA por la Inspección de la AEAT el 21 de junio de 2010– firmó otras relativas a otras entidades, y añade que "este hecho es, precisamente, el que conduce a errores y a mezclar distintos expedientes y distintas personas físicas y jurídicas". Más adelante afirma la Diputación Foral de Bizkaia que "es claro, en base a los hechos manifestados en la diligencia DILIGENCIA-1, que por parte de D. REPRESENTANTE 2 se cometieron errores debido a un conocimiento genérico del funcionamiento del grupo pero no a un conocimiento exhaustivo y en detalle de los hechos que afectan a DC ENTIDAD 1".

En el Fundamento de Derecho 2º afirma la Diputación Foral de Bizkaia que "se llega a una conclusión [se refiere sin duda a la AEAT; cfr. el Antecedente de hecho 2º, párrafo 2, pág. 10] de que el traslado por parte de DC ENTIDAD 1 del domicilio fiscal de la entidad al Territorio Histórico de Bizkaia es un 'reacomodo' a la realidad empresarial del domicilio fiscal de la entidad y que es, precisamente, dicha conclusión la que conduce a error a la AEAT, ya que para determinar el lugar, territorio, en el que se encuentra el domicilio social y fiscal de la entidad, hay que efectuar un análisis exhaustivo de los hechos que afectan al supuesto en cuestión. Del análisis de los hechos contenidos en el informe de la AEAT, sobre los que hubo pronunciamiento expreso de la Junta Arbitral y el TS y de los hechos relativos a DC ENTIDAD 1, sólo puede afirmarse que los hechos en esta última entidad mencionada son distintos a los en su momento enjuiciados por dichos

organismos, con lo que no procede, en ningún caso, alcanzar conclusiones sin un análisis exhaustivo de las circunstancias que rodean al expediente objeto de análisis”.

7. En los Fundamentos de Derecho 3º de su escrito de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia rebate los errores en los que a su juicio incurre la AEAT en el sentido que resumidamente se indica a continuación:

- La persona que ostenta la representación del administrador y socio único de DC ENTIDAD 1 no es D. REPRESENTANTE 2 sino D. REPRESENTANTE 1.
- D. REPRESENTANTE 2 tampoco es apoderado de la entidad en el momento en que se incoa la diligencia por parte de la AEAT, por lo que no se le puede estimar representante autorizado de ella.
- No deben ser tenidas en cuenta las afirmaciones efectuadas por D. REPRESENTANTE 2 en las diligencias que contradigan a la extendida por la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia el 16 de diciembre de 2010.
- En relación con las facturas emitidas, D. REPRESENTANTE 2 incurre en un error de hecho, ya que la entidad en los años objeto de análisis no había iniciado actividad alguna de facturación a terceros.
- Las facturas recibidas van dirigidas al domicilio social y fiscal de la entidad y muchas de ellas son custodiadas en Madrid, donde se desarrollaba el trabajo de campo del auditor de cuentas externo de la entidad.
- Dado el sistema contable integral del Grupo EMPRESA 1, los libros de IVA se nutren automáticamente al efectuar el apunte contable, por lo que son elaborados donde están sitas las personas autorizadas para introducir los asientos contables.
- Se estima por la AEAT que la afirmación de D. REPRESENTANTE 2 acerca de la cuenta

bancaria es veraz cuando en la diligencia afirma que es una creencia y no una certeza.

En el Fundamento de Derecho 4º formula la Diputación Foral de Bizkaia las siguientes observaciones acerca de afirmaciones contenidas en el informe de la AEAT (el informe aludido, que la Diputación no identifica con mayor precisión, parece ser el elaborado por la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de fecha 24 de septiembre de 2010):

- No existe la “sociedad A” respecto de la cual se afirma que el Delegado de EMPRESA 1-R, S.A. en Galicia reconoce que la gestión y dirección no se realiza en A Coruña.
- La firma de los contratos de financiación por D. REPRESENTANTE 1 no supone que esta persona adopte la decisión correspondiente, que es adoptada por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta del Grupo EMPRESA 1.
- Lo mismo sucede con la decisión de inversión.
- El hecho de que las solicitudes y los pedidos de compra se realicen a través de modelos compartidos por EMPRESA 1-R y EMPRESA 1-H es coherente con el hecho de que la gestión y dirección de DC ENTIDAD 1 en la fase de promoción y construcción es efectuada por estas entidades como consecuencia de la existencia del contrato de arrendamiento de servicios.

8. En el Fundamento de Derecho 5º del repetido escrito de alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia afirma que debe tenerse en cuenta que en los años objeto de análisis la entidad no había iniciado actividad alguna sino que estaba en fase de promoción y construcción de un parque aerogenerador y añade que “aun cuando es conocido el criterio mantenido en Resoluciones y Sentencias tanto por la Junta Arbitral como por el Tribunal Supremo, respectivamente, en relación con el concepto de gestión administrativa y

dirección de los negocios, quiere incidir en la especificidad que plantea la propia actividad que desarrolla la entidad, precisamente, durante el periodo de promoción y construcción del parque...".

Alega la Diputación Foral de Bizkaia que "la gestión administrativa y dirección de los negocios, entendida desde un punto de vista exclusivamente contable, tiene un peso específico muy pequeño en términos comparativos con el componente administrativo puramente técnico (decisión de efectuar la inversión, territorio en el que se efectúa, terrenos a adquirir, licencias, permisos, construcción, etc.) que se debe desarrollar durante el periodo de construcción y promoción de parque, por lo que resulta de suma importancia el conocimiento de las distintas fases en que se desenvuelve la construcción de un parque eólico, para poder evaluar el diferente peso específico de dichas tareas administrativas y de dirección". Pasa seguidamente el escrito a explicar las aludidas fases, que son las siguientes:

- Promoción: en este periodo se efectúan las labores de selección de emplazamientos, análisis potencial del viento, solicitud de licencias, proyecto de ejecución, plan de viabilidad, etc. En esta fase la gestión administrativa y dirección del negocio se efectúa básicamente por el gerente, Sr. GERENTE 2, cuyo centro de trabajo está sito precisamente en el lugar del domicilio social de la entidad, "ya que en esta fase la gestión y dirección de las actuaciones necesarias para llevarla a cabo es efectuada por el mencionado Sr. GERENTE 2 y el resto del equipo de EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H en la Delegación de Galicia".
- Construcción.
- Operación y mantenimiento.

Alega la Diputación Foral de Bizkaia que "dado que las labores de gestión y dirección durante el periodo de promoción y construcción del parque son ejecutadas por el personal de EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H en Galicia, es a estas labores a las

que se debe atender para la determinación del lugar del domicilio fiscal ya que es la única actividad realizada por la entidad, lo cual implica que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio común, ya que todas las labores administrativas de la entidad en relación con dicha fase de construcción y promoción son efectuadas por el personal de EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H en Galicia".

9. En el Fundamento de Derecho 6º de su escrito de alegaciones, la Diputación Foral de Bizkaia alude a los criterios para determinar el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades establecidos en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 12 de marzo y 16 de junio de 2010, estimó no carentes de significado, a pesar de que el citado precepto no está vigente. En cuanto al criterio relativo al domicilio fiscal de los administradores o gerentes de la entidad en número suficiente, arguye la Diputación Foral de Bizkaia que, tratándose como en este caso de empleados del Grupo EMPRESA 1, debe tenerse en cuenta no sólo de domicilio fiscal sino el lugar del centro de trabajo al que están adscritos. En el presente caso, el administrador único de la entidad es EMPRESA 1-H, cuyo domicilio fiscal estaba en el Territorio Histórico de Álava/Araba hasta su traslado al de Bizkaia a mediados de 2010. El centro de trabajo del representante de esta sociedad, D. REPRESENTANTE 1 estaba sito en Álava/Araba.

En lo que respecta al criterio de la oficina en que se verifique la contratación general de la entidad, señala la Diputación Foral de Bizkaia (F.D. 7º) que de los aportados por el obligado tributario se han celebrado uno en BIZKAIA y el resto en territorio común (A CORUÑA o Madrid) y que en su firma actúa D. REPRESENTANTE 1 en su calidad de representante del administrador único de la entidad.

10. En los Fundamentos de Derecho siguientes de su escrito de alegaciones, la Diputación Foral de Bizkaia se refiere a los siguientes extremos:

- Restantes apoderados de la entidad: hasta el 23 de octubre de 2009 la entidad tenía dos apoderados con centro de trabajo en Álava/Araba y otros dos con centro de trabajo en territorio común. A partir de esa fecha tres apoderados tienen su centro de trabajo en Álava/Araba, uno en Navarra y dos en territorio común.
 - En el domicilio social de la entidad se celebran las reuniones de la Junta de accionistas, se hallan los libros de contabilidad debidamente legalizados y se reciben las facturas y demás correspondencia relacionada con la entidad. En relación con el archivo de los documentos y justificantes contables, una parte se realiza en Madrid, donde se realiza el trabajo de campo por el auditor de cuentas externo.
 - Recuerda el escrito la actividad y funciones del Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta, respecto del cual señala que cobra especial relevancia que se reúna de manera habitual en Madrid.
 - Alude el escrito al sistema contable integrado del Grupo EMPRESA 1 y a que el personal autorizado para introducir asientos contables está ubicado físicamente en distintos territorios. A ello debe unirse el hecho, que considera "de especial relevancia", de que el responsable del Departamento y encargado de dar el visto bueno a todas las operaciones contables es D. RESPONSABLE 2 y anteriormente D. RESPONSABLE 1, los cuales desempeñaban su trabajo en el centro de Madrid.
 - Los libros del IVA se elaboran automáticamente a partir de los asientos contables.
 - Las decisiones financieras del Grupo se adoptan por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta y son ejecutadas por el Departamento de Tesorería, cuyo responsable tiene actualmente su centro de trabajo en Madrid.
 - El mencionado Comité adopta las decisiones estratégicas. La actividad de dirección y supervisión recae sobre el Sr. REPRESENTANTE 1, el Sr. GERENTE 3 y el Sr. GERENTE 2, cuyos centros de trabajo están situados en Álava/Araba, Toledo y Galicia, respectivamente.
 - En lo referente a la cuenta bancaria, resulta significativo que el responsable de Tesorería tenga su centro de trabajo en Madrid.
 - El inmovilizado de que dispone la entidad está situado en territorio común.
 - El cambio del domicilio social y fiscal de la entidad al Territorio Histórico de Bizkaia se produjo como consecuencia de una reestructuración del Grupo EMPRESA 1.
- 11.** El escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia termina con las conclusiones que se resumen a continuación:
- 1º. Es relevante que las discrepancias sobre el domicilio fiscal de la entidad adquieren importancia a partir del momento en que las entidades inician su explotación. Hasta ese momento la Administración competente para gestionar, liquidar y comprobar el IVA es la correspondiente a su domicilio fiscal. El parque se encuentra en fase de promoción y construcción, lo cual implica que la entidad se encuentra en situación de solicitud de IVA a devolver por la Administración de su domicilio fiscal, ya que ha soportado importantes cuotas de IVA. A partir del momento de inicio de la explotación las cuotas de IVA soportadas son muy pequeñas mientras que los parques tienen una cuantía importante de IVA repercutido. El escrito concluye que "dado que la práctica totalidad de los parques eólicos tienen sus instalaciones en Territorio Común y todos ellos habitualmente tienen un volumen de operaciones superior a 6/7 millones de euros realizando todas sus operaciones en el territorio en el que se encuentran sus instalaciones y/o su domicilio fiscal ha sido

trasladado a Territorio Común, la Administración competente para exaccionar dicho concepto impositivo es precisamente la de este último territorio.

De forma que con las pretensiones de la AEAT, resultaría que hasta el momento de inicio de la explotación del parque, la totalidad de las cuotas soportadas por la construcción y explotación [sic] de los mismos serían devueltas por la HFB; mientras que a partir del momento del inicio de la explotación, todo el IVA sería devengado e ingresado en Territorio Común.

Debe tenerse en cuenta que DC ENTIDAD 1 ya ha iniciado su actividad de explotación del parque eólico del cual es propietaria".

2º. "Debiera atenderse a la actividad realizada por la entidad: promoción y construcción ya que todavía no ha iniciado la explotación del parque eólico [sic]. Es posible salvar la palmaria contradicción con el párrafo inmediatamente anterior entendiendo que esta afirmación se refiere al periodo anterior al traslado del domicilio fiscal al Territorio Histórico de Bizkaia]. En este caso, añade el escrito de alegaciones, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Las decisiones relativas a la estrategia, financiación, inversiones, etc. son adoptadas por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta, que efectúa la mayoría de sus reuniones en Madrid.
- La dirección diaria del proyecto es efectuada por el equipo técnico del que dispone EMPRESA 1-H, S.A. en Galicia.
- Los libros están sitos en la sede del domicilio social, las Juntas se celebran en dicho domicilio, las facturas se reciben en el mismo, gran parte de los documentos contables se archivan en Madrid, etc.

3º. "Ha quedado acreditado a lo largo del presente informe que la gestión administrativa y la dirección de los negocios en términos mayoritarios, se encuentra sita en territorio común".

4º. En el supuesto de que se interprete que el domicilio fiscal no está sito en A Coruña, por no considerar las labores efectuadas en la Delegación durante el periodo de promoción y construcción, dicho domicilio debería situarse en territorio común dadas las actividades desarrolladas en Madrid.

5º. Dado que no se produce en ninguno de los territorios la concurrencia de la totalidad de los requisitos mencionados en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, cabría la aplicación del criterio residual previsto en el artículo 43.Cuatro.b del Concerto Económico y concluir que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio común, ya que la totalidad de su inmovilizado está sito en Galicia.

12. En su segundo escrito de alegaciones de 8 de abril de 2013, tras la puesta de manifiesto del expediente, la Diputación Foral de Bizkaia se limita a ratificarse en sus alegaciones anteriores.

13. En el mismo trámite de puesta de manifiesto del expediente formuló alegaciones la entidad ENTIDAD 2, S.L.U., sucesora de DC ENTIDAD 1, por medio de un escrito de fecha 29 de abril de 2013, en el que manifiesta que se reafirma en las declaraciones plasmadas en la diligencia firmada por ésta ante la Inspección de los Tributos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia el 16 de diciembre de 2010, "que corrige parcialmente los hechos recogidos en las diligencias firmadas el día 21 de junio de 2010 por distintos representantes de DENOMINACIÓN COMÚN ENTIDAD 1, S.A. en BIZKAIA y A CORUÑA". A continuación expone los hechos que, a su juicio, se deducen del citado documento.

14. La AEAT formuló nuevas alegaciones por medio de un escrito de fecha 29 de abril de 2013,

en el que se ratifica en las formuladas en el escrito de planteamiento del conflicto así como en las pretensiones contenidas en el mismo, y replica a las alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia con los razonamientos que resumidamente se exponen a continuación:

- 1º. Acerca de las consecuencias que, en opinión de la Diputación Foral de Bizkaia, se derivarían respecto a la exacción del IVA sostiene que el domicilio fiscal es independiente de las consecuencias que resulten para la exacción de un tributo: "el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda, en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva de la entidad".
- 2º. En cuanto a la afirmación de que en los ejercicios en los que el obligado tributario ha tenido su domicilio fiscal declarado en territorio común su actividad se ha limitado a la promoción y construcción del parque eólico y las tareas de gestión administrativa diaria se efectúan por el equipo técnico de que dispone EMPRESA 1-H, S.A. en Galicia mientras que las decisiones estratégicas se llevan a cabo desde el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta del Grupo EMPRESA 1, la AEAT sostiene que "la doctrina administrativa y la Junta Arbitral en sus resoluciones, ha establecido que hay un único domicilio fiscal posible y, aun reconociendo que parte de las actividades de dirección o gestión administrativa o técnica se desarrollen en un territorio, se puede fijar el domicilio fiscal en otro territorio por ser aquel donde coinciden la 'mayoría de los elementos' definitivos de la 'gestión administrativa y dirección efectiva de los negocios'".

La actividad administrativa de la entidad durante el periodo considerado ha consistido básicamente en la firma de un contrato de arrendamiento de servicios con EMPRESA 1-R, absorbida en junio de 2008 por EMPRESA 1-H. Las tareas desarrolladas en el domicilio fiscal declarado inicial-

mente en territorio común son, por una parte, las de carácter técnico, claramente diferenciadas de las directivas a las que se refiere el artículo 43 del Concerto Económico, y, por otra parte, las de carácter gestor y administrativo que han consistido en la centralización en un domicilio de la correspondencia, notificaciones y facturas recibidas para su posterior remisión a BIZKAIA, donde se realiza efectivamente la gestión administrativa de la entidad.

Afirma la AEAT que ni en las manifestaciones de empleados y representantes del Grupo EMPRESA 1 ni en las propias alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia

"se encuentra el menor indicio de que con el traslado del domicilio fiscal declarado desde territorio común a Bizkaia se haya producido la menor variación en el funcionamiento diario de la entidad que pudiera implicar un cambio en la localización de la gestión administrativa de la misma, lo que viene a confirmar que con el traslado del domicilio fiscal lo único que se ha hecho es adecuar la situación jurídico fiscal de la entidad a su situación económica real.

Dicha situación económica real consiste en que es en BIZKAIA el lugar donde tiene su domicilio fiscal la sociedad EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H, administrador único del obligado tributario y sociedad encargada dentro de la estructura del grupo EMPRESA 1 de prestar servicios de administración y gestión a las sociedades promotoras de parques eólicos que carecen de medios materiales y humanos para llevarlos a cabo por sí mismas, donde existe la infraestructura suficiente para centralizar la gestión administrativa de las mismas. Consecuentemente, resulta indudable que ése es el lugar en el que se encuentra 'efectivamente centralizada la gestión administrativa' de la entidad".

- 3º. Respecto a la aplicabilidad, cuestionada por la Diputación Foral de Bizkaia, de las

resoluciones de la Junta Arbitral R1/2008 y R1/2009 y las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, señala la AEAT los siguientes hechos:

- a) Los conflictos 1/2008 y 2/2008 fueron planteados por la AEAT en relación con el domicilio fiscal declarado de varias sociedades titulares de parques eólicos.
- b) Dichas sociedades se constituyeron como sociedades anónimas unipersonales, cuyo socio y administrador único era EMPRESA 1-H, S.A., sociedad holding del grupo EMPRESA 1.
- c) Cada sociedad había declarado su domicilio fiscal en el territorio donde se proyectaban los respectivos parques, aun cuando dicho domicilio no reunía ninguno de los requisitos necesarios para poder ser considerado domicilio fiscal y, en consecuencia, la AEAT planteó los conflictos ante la Junta Arbitral por considerar que el domicilio fiscal de las sociedades debía situarse desde su constitución en BIZKAIA, por ser este el lugar donde se localizaban la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las distintas sociedades.
- d) Las sociedades firmaban con sociedades especializadas del grupo EMPRESA 1 contratos de arrendamiento de servicios, de construcción de instalaciones, de puesta en marcha de aerogeneradores, etc., y no disponían de personal ni locales propios, por lo que no disponían de capacidad de gestión alguna por sí mismas.
- e) Las tareas desarrolladas por el personal de EMPRESA 1-R/EMPRESA 1-H en los territorios donde se declararon los domicilios fiscales de las entidades consistían, por una parte, en la recepción de facturas, correspondencia y notificaciones para su remisión posterior

a BIZKAIA, y por otra, en la ejecución sobre el terreno de las decisiones adoptadas por la dirección, tareas de carácter técnico "que no pueden servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial".

Concluye la AEAT que "se puede apreciar claramente la coherencia –lógica, por otra parte–entre la manera de gestionar y dirigir la sociedad objeto del presente conflicto por parte del grupo EMPRESA 1 y la descrita en los apartados precedentes, salvadas las diferencias propias de una mayor profesionalización y especialización del grupo alcanzada a lo largo de los años, como se pone de manifiesto en las distintas reorganizaciones ocurridas en el grupo, tanto jurídicas –absorción de EMPRESA 1-R por parte de EMPRESA 1-H, traslado de la sede social de la cabecera del holding desde Álava/Araba a Bizkaia en 2010, el propio traslado del domicilio fiscal del obligado tributario en 2009–, como de gestión –centralización de áreas en Departamentos especializados, como fiscal en Navarra, tesorería en Madrid, contable en BIZKAIA– o puramente administrativas –implantación de un sistema contable integral del grupo EMPRESA 1–.

A la vista de todo lo anterior, únicamente se puede concluir que los criterios tenidos en cuenta para la determinación del domicilio fiscal de las sociedades titulares de parques eólicos y las conclusiones obtenidas por esa Junta Arbitral en las Resoluciones 1/2008 y 1/2009, ratificadas posteriormente por el Tribunal Supremo, resultan plenamente aplicables al presente conflicto, sin que ello implique una traslación puramente mecánica de aquellas conclusiones al obligado tributario...".

- 4º. Respecto a la alegación de la Diputación Foral de Bizkaia de que si no se estima que el domicilio fiscal de la entidad está situado en Galicia, donde se realizan las la-

bores técnicas del parque, dicho domicilio habrá de localizarse en territorio común, que es donde se realizan las restantes labores de gestión y dirección, y "a modo de cláusula de cierre", en Madrid, donde se realiza la mayoría de dichas actividades. Señala la AEAT que la Diputación Foral de Bizkaia argumenta que hay una gran dispersión de departamentos o centros directivos: financiero y jurídico en Madrid; tesorería en BIZKAIA y Madrid desde 2010; fiscal en Pamplona; Dirección General en BIZKAIA y Madrid. Añade que según la Diputación Foral de Bizkaia las decisiones estratégicas se toman en el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta del Grupo EMPRESA 1, que se reúne mensualmente en Madrid y en ocasiones en BIZKAIA o Vitoria-Gasteiz, y que la mayor parte de sus miembros tienen su centro de trabajo en Bizkaia y Madrid.

Observa la AEAT que EMPRESA 1-H, socio y administrador único de la entidad, "tiene establecida una estructura empresarial y organizativa que se caracteriza por la dispersión tanto temporal como geográfica, por razones de funcionalidad de los distintos departamentos que la integran. Los mismos no dejan de tener un carácter instrumental y ejecutivo de las decisiones que toma EMPRESA 1-H en relación con los parques eólicos. Esas decisiones tienen precisamente esas trascendencias: ejecución de las inversiones, jurídica, financiera, de tesorería, contable y fiscal. Estos órganos, en base a una estructura de áreas funcionales, actúan en un segundo nivel y ejecutan las decisiones y estrategias del primer nivel (EMPRESA 1-H)".

Añade la AEAT lo siguiente: "En cuanto al citado Comité cabe decir que siendo un órgano más, integrante de la estructura empresarial del grupo, la propia denominación del mismo, 'ejecutivo', indica cuál es su función: ejecuta las decisiones que toma EMPRESA 1-H y en todo caso, según la información que consta en las bases de

datos de la AEAT, al menos ocho de sus miembros tienen domicilio fiscal en Bizkaia.

El obligado tributario forma parte del grupo EMPRESA 1 y es éste precisamente, a través de los departamentos que lo integran, quien lleva a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad objeto del conflicto.

Si bien es cierto que esa gestión administrativa del obligado está repartida funcional y territorialmente entre los distintos departamentos de EMPRESA 1-H, de lo que no cabe la menor duda es que la dirección efectiva de su negocio se ejercita por su socio y administrador único, tal y como está acreditado en el escrito de planteamiento del conflicto y en el presente escrito de alegaciones".

En apoyo de esta afirmación aporta la AEAT informaciones publicadas en la prensa vasca y navarra con ocasión del traslado del domicilio social y fiscal de EMPRESA 1 de Álava/Araba a Bizkaia según las cuales dicha sociedad justifica este cambio porque en BIZKAIA "está toda la estructura directiva, contable y administrativa y que, por lo tanto, 'la sede social debe seguir el paso de la actividad real de la empresa'" y señala que "es una decisión lógica porque es donde la compañía tiene la actividad y los órganos de decisión".

Aporta también la AEAT unas páginas del Diario de Sesiones de las Juntas Generales de Álava/Araba, correspondientes a la sesión plenaria nº 86, de 7 de junio de 2010, en las que se recoge una interpelación "dirigida al Diputado General, para conocer la repercusión en la Hacienda foral y en la industria alavesa del traslado de domicilio social de la empresa EMPRESA 1". El escrito de la AEAT cita determinados pasajes de la respuesta del Diputado General, en los que éste afirma, entre otras cosas, que la decisión de EMPRESA 1 "era la crónica anunciada de una resolución que tarde o

temprano se iba a tomar desde que en el año 2006 se consumó la venta de la división aeronáutica a EMPRESA AERONAUTICA, que permanece en ÁLAVA/ARABA. EMPRESA 1 mantuvo su sede social en ÁLAVA/ARABA pero únicamente con dos empleados, dos administrativos para ser más exactos, porque todos sus directivos y el resto de personal se encontraban en su centro de negocios instalado en BIZKAIA. [...] Durante estos años debido a que su domicilio social y por lo tanto su domicilio fiscal estaba en Álava/Araba ha tributado a la Hacienda alavesa. Era una situación de la que nos hemos venido, entre comillas, beneficiando, pero que en realidad encerraba una contradicción puesto que la propia lógica indica y las propias sentencias de los tribunales recogen que una firma debe estar domiciliada donde tiene su centro de decisiones y éste estaba en BIZKAIA".

- 5º. El Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta ejecuta las grandes decisiones estratégicas, pero no realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. Esta labor corresponde, en calidad de representante del administrador único, a D. REPRESENTANTE 1, cuyo centro de trabajo se encuentra en Bizkaia. Es él, afirma la AEAT, quien interviene en los actos más importantes de la vida de la sociedad en representación de ésta y quien realiza la labor de control y supervisión sobre las tareas desarrolladas por el gerente de la delegación de EMPRESA 1-H en Galicia. Su centro de trabajo está situado en Bizkaia y, en contra de lo afirmado por la Diputación Foral de Bizkaia, también su domicilio fiscal, de acuerdo con las bases de datos de la AEAT.
- 6º. En cuanto a la afirmación de la Diputación Foral de Bizkaia de que en la diligencia extendida por la Inspección de la AEAT en el domicilio de la entidad en BIZKAIA el 21 de junio de 2010 se cometieron errores por parte de D. REPRESENTANTE 2 debido a un

conocimiento genérico del funcionamiento del grupo pero no a un conocimiento exhaustivo y en detalle de los hechos que afectan a DC ENTIDAD 1, sostiene la AEAT que no puede alegarse que una persona como la mencionada desconozca el funcionamiento de la entidad, siendo una de las autorizadas para operar con la única cuenta corriente de ésta abierta en Bizkaia.

Respecto a la manifestación de D. REPRESENTANTE 2 en la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 16 de diciembre de 2010 negando validez a las manifestaciones discrepantes hechas en otras diligencias, la AEAT recuerda el valor probatorio que tienen estos documentos con arreglo al artículo 107 de la Ley General Tributaria y afirma que tales manifestaciones "no pueden pretenderse ineficaces por el mero trámite de manifestar en una diligencia posterior formalizada ante otra Administración distinta que 'no deben ser tenidas en cuenta'".

15. En sus resoluciones 1/2008 y 1/2009, confirmadas por el Tribunal Supremo en las sentencias de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, respectivamente, esta Junta Arbitral estimó que el domicilio fiscal de las sociedades a las que se referían los correspondientes conflictos no estaba situado en su domicilio social y fiscal declarado, ubicado en el territorio en el que se encontraba el parque eólico del que eran titulares, por la razón fundamental de que en dicho domicilio se llevaban a cabo actividades de naturaleza esencialmente técnica, de proyecto y construcción del parque. En cambio, todos los indicios apuntaban a que las actividades que propiamente constituyen la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa se realizaban por sociedades del Grupo EMPRESA 1 radicadas en BIZKAIA.

La Diputación Foral de Bizkaia argumenta que las conclusiones de las citadas resoluciones no deben extenderse mecánicamente a otros casos como el presente, distinguibles en su opinión de los precedentes. Sin embargo, no explica en sus alegaciones en qué se diferencian ambos supuestos. Por el contrario, la valoración conjunta

de todas las circunstancias aducidas por las partes del presente conflicto lleva a la conclusión de que el supuesto ahora examinado no difiere esencialmente de los que fueron objeto de las citadas resoluciones de esta Junta Arbitral 1/2008 y 1/2009 y que el Grupo EMPRESA 1 ha utilizado en todos ellos la misma estructura organizativa para la "promoción y venta" de parques, cuyas líneas fundamentales son las siguientes: a) Constitución de una sociedad íntegramente participada por una holding del Grupo domiciliada fiscalmente en el territorio de situación del parque; b) Realización por esta sociedad ("DENOMINACIÓN COMÚN X, S.A.") de los trabajos preparatorios de la construcción del parque y de esta misma construcción e instalación, celebrando para ello los oportunos contratos con las empresas tecnológicas del Grupo; c) Transmisión de la sociedad propietaria del parque mediante la venta de las acciones representativas de su capital.

La reiteración del mismo esquema explica que los actos y operaciones societarios de las "sociedades de parque eólico" no sean singulares respecto de cada una de ellas sino que se realicen en masa para conjuntos de dichas sociedades. Hasta la venta de sus acciones las "sociedades de parque eólico" son, en realidad, simples estructuras técnicas (instalaciones industriales en construcción) carentes de una gestión empresarial individualizada, ya que ésta se lleva a cabo colectivamente para el conjunto de todas las sociedades de esta clase por los órganos centrales del Grupo EMPRESA 1; por tanto, en el lugar donde éstos poseen los recursos personales y materiales necesarios para ello. Como se infiere de todos los antecedentes, este lugar es fundamentalmente BIZKAIA.

16. No contradice la anterior conclusión el hecho de que algunos de los órganos centrales del Grupo EMPRESA 1 estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, hecho en el que hace hincapié la Diputación Foral de Bizkaia y no niega la AEAT. En este sentido, la Diputación Foral de Bizkaia destaca las funciones del llamado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta y el hecho de que este órgano se reúna

habitualmente en Madrid. Afirma la Diputación Foral de Bizkaia que dicho Comité adopta las decisiones estratégicas sobre las cuestiones relativas a los parques desde todos los puntos de vista, técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc.; de contrario, la AEAT le atribuye un carácter meramente ejecutivo de las decisiones de EMPRESA 1-H. Acerca de ello hay que afirmar que la estructura organizativa del Grupo EMPRESA 1 no ha sido analizada en el presente conflicto y, por tanto, no consta a esta Junta Arbitral de manera rigurosa cuáles son las funciones y posición del repetido Comité; es decir, si es este órgano el que adopta las decisiones supremas en relación con los parques eólicos o, por el contrario, es un órgano básicamente técnico, subordinado a los órganos superiores del Grupo.

No obstante, cualquiera que sea el papel del citado Comité o el de otros órganos situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, según se deduce del expediente, como los encargados de la tesorería o de los asuntos fiscales, ello no es decisivo para excluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las "sociedades de parque eólico" se realicen fundamentalmente por los órganos centrales del Grupo EMPRESA 1, que adoptan las decisiones empresariales principales. En este sentido, en nuestra resolución R 11/2011, de 2 de mayo de 2011, expedientes 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 acumulados, Fundamento de Derecho 13, negamos relevancia decisiva al lugar donde se celebraban las reuniones del órgano de administración y las Juntas Generales de socios. En apoyo de esta posición invocábamos la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional número 7958/2005, de 20 de junio, recurso 426/2002, que desestimó el recurso contra el acuerdo de 4 de abril de 2002 de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas que resolvió que era ineficaz el traslado de Madrid a Barcelona de la sociedad EMPRESA 2, S.A. a pesar de que el primer ejecutivo de la compañía y un consejero tenían en Barcelona su domicilio y desarrollaban su actividad en esta ciudad. El recurso de casación número 1115/2006 interpuesto contra esta sen-

tencia fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de abril de 2011.

Asimismo, en nuestra resolución R 10/2012, de 26 de julio de 2012, expediente 7/2010, Fundamento de Derecho 7, afirmamos que el hecho de que la contabilidad se lleve en un lugar distinto al de las restantes actividades de gestión y dirección no es por sí sólo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades, y consideramos relevante el hecho de la pertenencia de las entidades a un grupo empresarial o societario. También sostuvimos en esa ocasión (ibídem) que la gestión administrativa y la dirección de los negocios no son criterios separables y en caso de discrepancia entre una y otra debe tener preferencia la segunda, como lugar donde se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa.

Las consideraciones precedentes nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de DC ENTIDAD 1 se realizaban desde su constitución en el lugar donde realizaba sus actividades su único socio y administrador, inicialmente EMPRESA 1-R y, tras la absorción de ésta por EMPRESA 1-H, esta última sociedad. Este lugar es notoriamente BIZKAIA, que se estableció como domicilio social y fiscal de la entidad cuando éstos se trasladaron de Galicia a Bizkaia.

17. La conclusión anterior hace innecesario recurrir al criterio subsidiario establecido por el artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la entidad DENOMINACIÓN COMÚN ENTIDAD 1 (NIF: A-0001) se encontraba desde su constitución en BIZKAIA

Objeto del conflicto - Cuestiones procedimentales: posible extemporaneidad por incumplimiento del plazo para realizar el requerimiento de inhibición. Competencia para determinar el volumen de operaciones y la proporción de tributación a las distintas Administraciones: competencia inspectora y facultades de comprobación e investigación

Resolución R 17/2013 Expediente 21/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 9 de septiembre 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 Murguza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa para resolver la discrepancia suscitada respecto a la competencia para la comprobación del volumen de operaciones y determinación de la proporción de tributación a las distintas Administraciones, respecto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 2005 a 2008 de la entidad ENTIDAD 1, S.A. (A-0001), conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 21/2010.

I. ANTECEDENTES

1. La entidad ENTIDAD 1, S.A. (en lo sucesivo la entidad) es una sociedad con domicilio fiscal en Madrid, cuyo volumen de operaciones consignado en las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades y por IVA en los años 2005 a 2008 supera, en todos los casos, los siete millones de euros.

2. El 8 de enero de 2010 se recibió en la AEAT escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa, fe-

chado el 16 de diciembre de 2009, mediante el que se comunica que "se han iniciado actuaciones de verificación del volumen de operaciones" cerca de la citada entidad y solicita a la AEAT, en base a lo dispuesto en el apartado 4 de las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas únicas, suscritas en Bilbao el 18 de mayo de 2006, "que se inicien actuaciones de comprobación e investigación del volumen de operaciones".

3. El 19 de enero de 2010 la AEAT contestó a la petición de comprobación anterior solicitando a la Diputación Foral de Gipuzkoa la emisión del informe previsto en los acuerdos mencionados en el antecedente inmediato anterior.

4. El 16 de febrero de 2010 la entidad presentó un escrito ante la AEAT a través del cual informaba a ésta de que la Diputación Foral de Gipuzkoa le había notificado el 22 de diciembre de 2009 una citación, fechada el 11 de diciembre 2009, de inicio de actuaciones de verificación y constatación con el objeto de conocer mejor sus circunstancias tributarias en relación con el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 2005 a 2008. Indica la Diputación Foral de Gipuzkoa en el escrito recién citado, que estas actuaciones se llevan a cabo "en virtud de lo establecido en los artículos 19.3 y 29.6 Tercera del Concerto Económico (...) se limitarán únicamente a comprobar el volumen de operaciones declarado por la entidad en los impuestos y periodos que se indican y a determinar las posibles compensaciones que puedan existir entre las Administraciones". También se indica en dicho escrito que "en base al artículo 29, apartado 2, letra g) de la Norma Foral General Tributaria y en la forma dispuesta en las disposiciones reglamentarias, el obligado tributario tiene la obligación de facilitar la práctica de las inspecciones y comprobaciones administrativas".

5. El 16 de abril de 2010 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Gipuzkoa requerimiento de inhibición, fechado el día anterior, para que cesara en sus actuaciones tendentes a comprobar tanto el volumen de operaciones como la cifra relativa de tributación de la entidad en el Impuesto sobre

Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2005 a 2008.

6. El 13 de mayo de 2010 se recibió en la AEAT escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa rechazando el requerimiento de inhibición, por entender que dicho requerimiento era extemporáneo y asimismo por considerar que tenía competencia para llevar a cabo las actuaciones de verificación y constatación que venía realizando en relación con la entidad referidas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2005 a 2008.

7. El día 9 de junio de 2010 se presentó por la AEAT el presente conflicto, que fue admitido a trámite por esta Junta Arbitral el día 27 de septiembre de 2011, de lo cual dio traslado a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la sociedad interesada. En el escrito de planteamiento la AEAT solicita que la Junta Arbitral declare que "la Diputación Foral de Gipuzkoa no tiene competencia ni para la comprobación del volumen de operaciones ni para la determinación de la proporción de tributación a las distintas administraciones de UNIÓN FENOSA GAS COMERCIALIZADORA S.A. (NIF: A-0001) respecto del Impuesto sobre Sociedades y del IVA de los periodos 2005 a 2008".

8. Finalizado el trámite de instrucción y completado el expediente, éste se puso de manifiesto a ambas Administraciones y a la entidad, a fin de que, en el plazo de un mes, formularan ante esta Junta Arbitral cuantas alegaciones tuviesen por conveniente. El 3 de diciembre de 2012 registró sus alegaciones la Diputación Foral de Gipuzkoa, ratificándose en los argumentos expuestos en el escrito inicial de oposición al conflicto. La AEAT registró las suyas el 3 de enero de 2013, reiterando, en síntesis, tras responder a la alegación de extemporaneidad planteada por la Diputación Foral de Gipuzkoa, los argumentos expuestos en el planteamiento del conflicto y solicitando una resolución en el sentido ya indicado. La entidad interesada registró sus alegaciones ante esta Junta Arbitral el 20 de diciembre de 2012, aseverando que se trata de una entidad con domicilio fiscal en Madrid, que el volumen de operaciones ha excedido de 7 millones de euros en todos los ejercicios conside-

rados y que en la medida en que sus operaciones no se realizan exclusivamente en el País Vasco, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 19 y 29 del Concierto es competencia exclusiva de la Hacienda estatal la realización de las actuaciones de comprobación e investigación, incluida la determinación del volumen de operaciones y la determinación de la proporción de tributación a las distintas Administraciones.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Lo primero que tenemos que analizar es si el planteamiento del conflicto es o no extemporáneo, dado que si lo fuera no podríamos examinar el fondo de la controversia. En ese sentido, debe significarse que el artículo 13.1 Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 diciembre, señala lo siguiente:

“Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que ésta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviere conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico”.

Pues bien, según la Diputación Foral de Gipuzkoa el planteamiento del conflicto es extemporáneo puesto que la AEAT dejó transcurrir más de dos meses desde que recibió su escrito el 8 de enero de 2010. El requerimiento de inhibición de la AEAT fue recibido por la Diputación Foral de Gipuzkoa el 16 de abril de 2010. Por tanto, según está, pasado el plazo de dos meses al que se refiere el artículo 13 RJACE.

2. No podemos compartir el punto de vista de la Diputación Foral de Gipuzkoa puesto que ésta

comunicó a la AEAT exclusivamente el inicio de actuaciones de verificación del volumen de operaciones, pero omite otros aspectos que la AEAT ha conocido después (el 16 de febrero de 2010) por habérselos comunicado la entidad afectada, concretamente los dos siguientes: uno, que la comprobación del volumen de operaciones no se limita a las realizadas en territorio foral sino que recae sobre el total de las declaradas; y dos, que el fin último de las actuaciones es determinar las compensaciones que puedan existir entre Administraciones. Por tanto, el requerimiento de inhibición se ha realizado en plazo puesto que tuvo lugar antes de que transcurrieran dos meses desde la fecha en que la Administración del Estado tuvo conocimiento del acto que, a su juicio, vulnera los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, y eso acto no es otro que el contenido en el escrito que le trasladó, con fecha 16 de febrero de 2010, la entidad interesada.

A mayor abundamiento, en el escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa comunicado a la AEAT el 8 de enero de 2010 se avisaba del envío de un informe derivado de las actuaciones de verificación una vez ultimadas estas. No consta en el expediente que tal informe haya sido recibido por la AEAT. Si consta, en cambio, que ésta reclamó por correo electrónico dicho informe, con fecha 19 de enero de 2010, por la AEAT. El envío del aludido informe está en consonancia con las *Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario y Actas Únicas* ya citadas, en cuyo apartado cuatro se prevé lo siguiente:

“Las administraciones sin competencia inspectora respecto de un contribuyente concreto podrán instar de la competente la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio, para lo cual la Administración sin competencias inspectoras enviará un informe a la competente con los datos obtenidos del contribuyente mediante una actuación que consistirá en una simple toma de los datos necesarios al efecto”.

El conflicto no se plantea por lo que se desprende del escrito comunicado a la Hacienda estatal con fecha 8 de enero de 2010, sino por lo

que se deriva del escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa que la entidad pone en conocimiento de la AEAT el 16 de febrero de 2010, en el que se indica que las actuaciones "se limitarán únicamente a comprobar el volumen de operaciones declarado por la entidad en los impuestos y periodos que se indican y a determinar las posibles compensaciones que puedan existir entre las Administraciones", y, asimismo, del "anexo de petición de documentación" que se une a él, mediante el que se solicita, entre otras cosas, "memorias e informes de gestión" y copia de las declaraciones presentadas por el obligado tributario en otras Administraciones Tributarias por el IVA y el IS en los periodos 2005, 2006, 2007 y 2008. Ambos escritos no son idénticos, el segundo de ellos es el que pone sobre aviso a la AEAT de que la Diputación Foral de Gipuzkoa pretende llevar a cabo actuaciones inspectoras.

En la medida en que, al amparo de las *Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre Control Tributario Actas Únicas*, la Diputación Foral de Gipuzkoa en el escrito comunicado el 8 de enero de 2010 solicitó a la AEAT la comprobación del volumen de operaciones, es claro, que ésta no podía pensar sino que no se estaban llevando a cabo actuaciones inspectoras, y, en particular, que no se estaba pretendiendo comprobar el volumen de operaciones de una empresa respecto de la cual la competencia inspectora recaía en la AEAT, y, por tanto, que no había empezado a correr ningún plazo. El plazo comenzó a correr el 16 de febrero de 2010, por las razones antedichas. Por ello, hemos de rechazar que el presente conflicto se haya interpuesto por la AEAT extemporáneamente. Estamos ya, pues, en disposición de analizar la cuestión de fondo.

3. En relación con la competencia inspectora respecto del Impuesto sobre Sociedades debe tenerse en cuenta lo que dispone, en lo aquí pertinente, el artículo 19 del Concerto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

"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 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento 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 7 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.

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

Si como consecuencia de las actuaciones inspectoras resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas".

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes".

(...)

Por tanto, la competencia inspectora en este caso la tiene la Administración del Estado, puesto que se trata de una entidad que tiene su domicilio fiscal en Madrid, que ha superado en todos los

ejercicios los 7 millones de euros y que no ha realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco.

4. Por su parte, a la competencia inspectora respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, se refiere el artículo 29 del Concierto Económico estableciendo lo que sigue:

“Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.
- b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territo-

rio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes”.

(..)

Por consiguiente, también es la Administración del Estado la competente para la inspección del IVA, puesto que la entidad tiene su domicilio fiscal en Madrid y debe tributar en proporción al volumen de operaciones.

5. La competencia para determinar el volumen de operaciones está vinculada a la competencia inspectora, de ahí que los citados artículos 19 y 29 del Concierto Económico se ocupen también de esta cuestión. Ambos contienen un apartado, el 4, del siguiente tenor: “Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administra-

ción competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas administraciones".

Resumiendo, tanto para el Impuesto sobre Sociedades como para el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Concierto Económico establece de forma expresa dos reglas claves para la resolución del presente conflicto:

Una, que existe una única Administración con competencia inspectora (en este caso, la Administración del Estado). No siempre ha sido así, como advierte la STSJ del País Vasco de 10 de enero de 2003 (confirmada por la STS de 5 de febrero de 2008), puesto que originariamente el Concierto Económico establecía el sistema de cifra relativa de negocios, que tenía como consecuencia ineludible la de que la comprobación e investigación sometidas a dicho régimen correspondiera a las dos administraciones (artículo 22.3 del Concierto Económico en la redacción dada por la Ley 12/1981, de 13 de mayo), sin perjuicio de la elaboración de plantas anuales de actuación inspectora conjunta, y del traslado, en otro caso, de las actas que se levantasen, o, incluso, de la comprobación conjunta. Esta situación se mantuvo hasta la entrada en vigor de la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico).

Y otra, que el volumen y la proporción de tributación a cada Administración sólo puede determinarse por la Administración con competencia inspectora (por consiguiente, en esta ocasión, también la Administración del Estado). Nuevamente, pues, se reconoce a favor de una Administración, con carácter monopolístico, la competencia inspectora.

6. En realidad la conclusión anterior no la discute la Diputación Foral de Gipuzkoa, al contrario, acepta que la competencia inspectora la tiene la Administración del Estado, no en vano con fecha 8 de enero de 2010 avisa de que le enviará un informe sobre los datos obtenidos del contribuyente. Lo que dice la Diputación Foral de Gi-

puzkoa es que no ha realizado actuaciones inspectoras, y, por tanto, que si no ha realizado actuaciones de esa naturaleza mal ha podido pretender determinar el volumen de operaciones.

La Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que las actuaciones de verificación y constatación no son actuaciones inspectoras, son actuaciones previas a ellas. No cabe, añade, equiparar actuaciones de "verificación y constatación" con actuaciones de "comprobación e investigación". En ese sentido, el artículo 144.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa establece que "con anterioridad al acuerdo de iniciación (del procedimiento de comprobación e investigación), se podrán realizar actuaciones previas de verificación y constatación con el fin de conocer mejor las circunstancias del caso concreto y la conveniencia o no de iniciar el procedimiento". El desarrollo reglamentario de dicho precepto, representado por el artículo 36 del Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, en Gipuzkoa, entró en vigor con posterioridad al planteamiento del presente conflicto. Esto último, sin embargo, no afecta para nada a este procedimiento.

7. Consta en el expediente un escrito de la Subdirección General de Inspección de la Diputación General de Gipuzkoa fechado el 11 de diciembre de 2009, de inclusión en plan de la entidad, que tiene por objeto la verificación de su volumen de operaciones por si pudieran resultar diferencias respecto a lo declarado en la parte correspondiente a Gipuzkoa. Igualmente consta otro escrito, fechado también el 11 de diciembre de 2009, de "citación de inicio de actuaciones de verificación y constatación" en el que se dice que en uso de las atribuciones que le confieren los artículos 5, 11, 136 y 44.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se le comunica a la entidad que se van a iniciar actuaciones de verificación y constatación con el fin de conocer mejor sus circunstancias tributarias en relación

con el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2005, 2006, 2007 y 2008. En el mismo escrito se señala que esas actuaciones, "en virtud de lo establecido en los artículos 19.3 y 29.6 Tercera del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se limitarán únicamente a comprobar el volumen de operaciones declarado por la entidad en los impuestos y periodos que se indican y determinar las posibles compensaciones que puedan existir entre Administraciones".

8. Recordemos que el texto de la regla tercera de los artículos 19.Tres y 29.Seis del Concierto Económico es, en ambos casos, el siguiente: "Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes". La Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que las actuaciones de verificación y constatación las realiza al amparo del párrafo recién transcrito, párrafo que se refiere a facultades en materia de comprobación e investigación. Sin embargo, al tiempo, sostiene que en todo momento ha reconocido que la competencia para llevar a cabo actuaciones de comprobación e investigación frente a la entidad por los conceptos y periodos que subyacen en el presente conflicto corresponde a la Administración del Estado. La posición, por tanto, de la Diputación Foral de Gipuzkoa es contradictoria, pues no puede pretender ampararse en los artículos 19.Tres y 29.Seis del Concierto Económico, y, al mismo tiempo, sostener que las actuaciones de verificación y constatación no son actuaciones de comprobación e investigación.

A la vista de ello, caben dos posibilidades: una, que las actuaciones que pretende realizar la Diputación Foral se amparan en otro precepto del Concierto Económico; o, dos; que dichas actuaciones sí son actuaciones de comprobación e investigación. Nos parece que esta última solución es la correcta. El problema surgiría si se circunscri-

biese el ámbito de las actuaciones de comprobación e investigación a las actuaciones inspectoras llevadas a cabo cerca del obligado tributario, cuando no tiene que ser así. Es decir, las competencias inspectoras sobre ENTIDAD 1, S.A las tiene la AEAT, pero ello no obsta, para que, al tiempo, la Diputación Foral de Gipuzkoa también tenga reconocidas competencias de inspección sobre otros obligados tributarios, y que la información obtenida de éstos pueda ser útil a otros efectos, tales como la elaboración de censos tributarios y la comprobación del domicilio fiscal.

No es exacto, por lo demás, equiparar, siempre y en todo caso, y menos en el contexto de los artículos 19.Tres y 29.Seis del Concierto Económico, facultades en materia de comprobación e investigación con competencias inspectoras, puesto que dichas facultades no tienen que ejercerse, necesariamente, en el marco de la inspección tributaria, también pueden ejercerse en otros marcos. En ese sentido, baste recordar, por lo que se refiere a territorio común, que la LGT se refiere a las facultades de comprobación e investigación en un precepto, el 115, incluido en el capítulo II del Título III, que lleva por título "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios". También lo entienden así los Territorios Forales (art. 111 NFGT 2/2005, de 8 de marzo, de Gipuzkoa; art. 113 NFGT 2/2005, de 10 de marzo, de Bizkaia; y, art. 111 NFGT 6/2005, de 28 de febrero, de Álava/Araba). Naturalmente, la distribución interna, -ya sea en la órbita estatal, ya sea en la foral-, que en cada momento puede existir, de facultades de comprobación e investigación entre los órganos en los que se estructura cada Administración no altera la delimitación competencial que articula el Concierto Económico.

9. En el segundo de los escritos, fechado el 11 de diciembre de 2009, se indica que la entidad deberá comparecer el 27 de enero de 2010 con determinada documentación, concretamente la enumerada en el anexo de petición de documentación, que es la siguiente: poder de representación; *copia de las declaraciones presentadas por el obligado tributario en otras Administraciones Tributarias por los conceptos tributarios y periodos*

antes mencionados; memorias e informes de gestión; y, detalle de las operaciones efectuadas en Guipuzkoa en los periodos citados. Consta en el expediente copia de la diligencia extendida el día 27 de enero de 2010 en la que se refleja que la entidad facilitó la documentación que se le había requerido y que las actuaciones se realizan "a los solos efectos de la toma de datos necesarios para el cálculo del volumen de operaciones correspondiente al Territorio de Gipuzkoa". El problema lo representa, lógicamente, la petición de la copia de las declaraciones presentadas en otras Administraciones Tributarias y la petición de las memorias e informes de gestión.

La Diputación Foral de Gipuzkoa puede llevar a cabo actuaciones de verificación y constatación "en su territorio" cuando tenga competencias de exacción, pero no puede recabar copia de las declaraciones presentadas por la entidad en otras Administraciones tributarias, en particular, en la Administración estatal, ni tampoco pedir las memorias e informes de gestión en la medida en que incluyan datos no referidos a Gipuzkoa, y, no puede hacerlo porque, a efectos del Concierto, el requerimiento de esos documentos no supone otra cosa que el ejercicio de competencias inspectoras y, tal como se ha demostrado, en el caso del presente conflicto, esa competencia está atribuida por el Concierto Económico a la Administración del Estado. En el ámbito interno, cada Territorio Histórico puede, con matices, definir qué son actuaciones y procedimientos de inspección -de ahí que tanto Gipuzkoa como Álava/Araba (cosa que no ha hecho Bizkaia) hayan regulado las actuaciones de verificaciones y constatación que, según ellas, son actuaciones previas a la comunicación del inicio del procedimiento de inspección, pero, en todo caso, no niegan que tales actuaciones sean actuaciones inspectoras- pero en el ámbito externo no es así, de suerte que aunque no se define en el Concierto Económico en qué consiste la competencia inspectora, puede convenirse que parte de la documentación solicitada de la entidad cae dentro del ámbito de lo que comúnmente se viene entendiendo por tal y, si eso se acepta, la conclusión es que la Diputación Foral de Gipuzkoa se ha extralimitado al realizar actua-

ciones de verificación y constatación, en los términos reseñados en la citación, fechada el 11 de diciembre 2009, notificada el siguiente día 22, realizada a ENTIDAD 1, S.A. por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

La documentación que, con fecha 16 de febrero de 2010, traslada la entidad a la AEAT permite asegurar que, sin tener competencia inspectora, la Diputación Foral de Gipuzkoa estaba intentado llevar a cabo actuaciones que formalmente no son actuaciones inspectoras pero que materialmente si tienen esa naturaleza, concretamente pretendía comprobar el volumen de operaciones de la entidad, para, en su caso, proceder a las compensaciones que puedan existir entre Administraciones. La Diputación Foral de Gipuzkoa puede solicitar toda la información que reseña en el anexo indicado, siempre que tenga competencias inspectoras, y, como quiera que con respecto a la entidad interesada, por los conceptos y periodos indicados, carece de ellas, habremos de concluir que su actuación no es conforme a derecho. Debería haberse limitado a solicitar información acerca de aspectos sobre los que si tiene competencia.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Que los requerimientos de documentación dirigidos por la Diputación Foral de Gipuzkoa a ENTIDAD 1, S.A. (N.I.F. A-0001) no están amparados por las facultades de comprobación e investigación que en el presente caso le confiere el Concierto Económico

