

**REC. ORDINARIO(c/a) Num.: 365/2008**

**Votación: 13/05/2009**

**Ponente Excmo. Sr. D.: Manuel Vicente Garzón Herrero**

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

## **SENTENCIA**

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

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Emilio Frías Ponce

D. Manuel Martín Timón

D. Ángel Aguallo Avilés

En la Villa de Madrid, a veintiséis de mayo de dos mil nueve

**VISTO** por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la **Comunidad Foral de Navarra**, representada por el Procurador D. ....., bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 4 de abril de 2008, en el conflicto 16/2007, que acuerda resolver la consulta formulada por la entidad XXX, en el sentido de que el concepto "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, y contra la Resolución de la Junta de Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 4 de abril de 2008, en el conflicto 17/2007, que acuerda resolver la consulta formulada por la entidad YYY, en el sentido de que el concepto "territorio de régimen común de 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 y, en consecuencia, a partir de los datos contenidos en la consulta, YYY, ha de aplicar al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 la normativa estatal. Habiendo sido partes recurridas, la Administración General del Estado y la entidad ZZZ, representadas, respectivamente, por el Abogado del Estado y por el Procurador D. ....., bajo la dirección de Letrado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con fecha 4 de abril de 2008, adoptó, en relación con el conflicto 16/2007, promovido por la Comisión Coordinadora del Convenio Económico y cuyo objeto es la interpretación del concepto "territorio de régimen común", resolución cuyo contenido: "En virtud de todo lo expuesto, la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra acuerda resolver la consulta formulada por la entidad YYY en el sentido de que el concepto <<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 territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra.

En consecuencia, a partir de los datos contenidos en la consulta YYY ha de aplicar al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 la normativa estatal".

**SEGUNDO.-** Contra la anterior sentencia, la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra formuló Recurso Contencioso-Administrativo por disconformidad a Derecho. Termina suplicando de la Sala que se declare que

los actos impugnados son contrarios al Ordenamiento Jurídico, acordando, en su lugar, lo siguiente:

En el conflicto 16/2007, que la consulta formulada por la entidad XXX, ha de resolverse 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 excluido el territorio de la Comunidad Foral de Navarra y el territorio del País Vasco.

En el conflicto 17/2007, que la consulta formulada por la entidad YYY, ha de resolverse en el sentido de que el concepto "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 excluido el territorio de la Comunidad Foral de Navarra y el territorio del País Vasco y, en consecuencia, a partir de los datos contenidos en la consulta, YYY ha de aplicar al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2005 la normativa foral de Navarra que rige el Impuesto sobre Sociedades.

**TERCERO.-** Por providencia de 14 de abril de 2009, se señaló para votación y fallo el 13 de mayo pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo, interpuesto por el Procurador D. ...., actuando en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 4 de abril de 2008, en el conflicto 16/2007, que acuerda resolver la consulta formulada por la entidad XXX, en el sentido de que el concepto "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, y contra la Resolución de la Junta de Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 4 de abril de 2008, en el conflicto 17/2007, que acuerda resolver la consulta formulada por la entidad YYY, en el sentido de que el concepto "territorio de régimen común de 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 y, en consecuencia, a partir de los datos contenidos en la consulta, YYY ha de aplicar al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 la normativa estatal.

**SEGUNDO.-** ZZZ, que no había sido parte en el citado conflicto, solicitó que se le admitiera como interesado en el proceso (obsérvese que no precisó la condición -demandante o demandado- que pretendía ostentar en el litigio).

A pesar de la anomalía que supone que alguien que no ha sido parte en el procedimiento previo, y que no ha impugnado la resolución objeto de recurso, intervenga en el procedimiento como parte es lo cierto que así ha sido acordado. En cualquier caso, como su posición es sustancialmente la misma que la de la Comunidad Foral de Navarra, y que en otros procedimientos ostenta un evidente interés, procede resolver la controversia planteada.

El objeto de este litigio radica en decidir la interpretación de los términos "territorio de régimen común" utilizados por el artículo 18.2 y otros de la Ley del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en su versión aprobada por Ley 25/2003, de 15 de julio.

En dicho precepto se establece, en relación con el Impuesto sobre Sociedades que "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.

En concreto, se trata de saber qué normativa debe aplicar para liquidar su obligación tributaria por Impuesto de Sociedades del ejercicio 2005, una entidad que tiene su domicilio fiscal en Navarra y que en el ejercicio 2004 sus operaciones se distribuyeron territorialmente por provincias en las proporciones siguientes: 23,45% en Navarra, 57,92 en Palencia y 18,63 en Álava.

Concretando todavía más, se trata de determinar si ese 18,63% de operaciones realizadas en Álava ha de sumarse a estos efectos a las operaciones realizadas en Navarra o, por el contrario, ha de agregarse a las operaciones realizadas en Palencia.

**TERCERO.-** Hay una cuestión previa que no puede ser olvidada, y que prevalece sobre cualquier otra consideración a la hora de decidir la controversia.

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 XXXX 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.

**CUARTO.-** Expuesto lo precedente, los razonamientos del Abogado del Estado y de la resolución recurrida han de ser aceptados en su integridad, asumiéndolos en su totalidad y dándolos por reproducidos. Esos razonamientos no son sino una consecuencia insoslayable del principio expuesto.

Coadyuva la conclusión precedente el hecho de que en el Convenio referido al País Vasco, la Comisión Coordinadora del Concierto, de composición paritaria, ya el 7 de abril de 1995 resolvió una consulta sentando de común acuerdo el siguiente criterio:

"(...)

Distinción entre territorio común y foral

Por último, es necesario apuntar que dado que la empresa operará en territorio común, en territorio de la Comunidad Foral de Navarra, 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 del lugar de localización de las mismas."

Es decir, en relación con el País Vasco se ha acordado con los representantes de dicha Comunidad que a efectos del Concierto el territorio de Navarra se

debe considerar como territorio común. Por las mismas razones y argumentos expuestos y también para evitar desajustes en la aplicación de ambos regímenes forales, en el caso de Navarra debe aplicarse el mismo criterio, de forma que a efectos de Convenio con la Comunidad Foral el territorio del País Vasco se considere como territorio común.

También en este punto, hay que asumir las acertadas puntualizaciones que efectúa la resolución recurrida en el penúltimo párrafo de su fundamento 41, y que por su especial interés reproducimos: "En este punto no podemos compartir la idea sostenida por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas en sus alegaciones formuladas en un conflicto anterior y similar a éste, donde podía leerse que «en un caso así, y al considerar el territorio vasco como común a efectos de Convenio con Navarra, la normativa común aplicable sería la vasca no la estatal como sostiene la Comunidad Foral de Navarra>>. Este argumento ha sido abandonado en el presente supuesto, pero conviene dejar constancia de que, en nuestra opinión, la normativa estatal es la normativa del Estado, incluyendo en ella el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que no atribuye al País Vasco la facultad de regular el Impuesto sobre Sociedades para entidades que no tengan su domicilio en el País Vasco, por más que allí se realice la totalidad de las operaciones de dicha sociedad. Según hemos apuntado en páginas precedentes, no excluimos que existan razones para pensar que esta solución no es la más deseable, pero no por ello es absurda y jurídicamente rechazable. Sólo el legislador competente para aprobar o modificar el Convenio o el Concierto es quien puede legítimamente optar por otros criterios distintos de los que actualmente se desprende de su texto."

Pese a ello, entendemos que la conclusión allí alcanzada "coadyuva" a la que aquí mantenemos.

**QUINTO.-** Todo lo razonado comporta la desestimación del recurso que decidimos sin que de lo actuado se aprecien méritos para hacer una expresa imposición de las costas causadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

## FALLAMOS

Que debemos desestimar el Recurso Contencioso-Administrativo formulado por **la Comunidad Foral de Navarra**, contra la Resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 4 de abril de 2008, en el conflicto 16/2007, que acuerda resolver la consulta formulada por la entidad XXX, en el sentido de que el concepto "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, y contra la Resolución de la Junta de Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 4 de abril de 2008, en el conflicto 17/2007, que acuerda resolver la consulta formulada por la entidad YYY, en el sentido de que el concepto "territorio de régimen común" de 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. Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. **D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO**, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO**.