

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Conflicto: 16/2007

Promotor: Comisión Coordinadora del Convenio Económico

Objeto: Convenio Económico. Interpretación del concepto "territorio de régimen común".

Fecha de la resolución: 4 de abril de 2008

RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONOMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

I. ANTECEDENTES

1º La Comisión Coordinadora del Convenio Económico ha promovido ante esta Junta Arbitral, mediante escrito firmado por la Secretaria de la representación del Estado y el Secretario de la representación de la Comunidad Foral de Navarra, un conflicto sobre la interpretación de los términos "territorio de régimen común" utilizados por el artículo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

2º En la tramitación del conflicto, en la fase anterior a su elevación a la Junta Arbitral, se han sucedido las siguientes actuaciones:

1.- El día (...) de octubre de 2005, el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra comunicó a la Directora General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas la consulta formulada por la sociedad (AAA) y la propuesta de contestación elaborada por la Hacienda Tributaria de Navarra, dando así cumplimiento a lo establecido por el artículo 67.2.g) del vigente Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, según redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio (en adelante designado como CEEN o como Convenio).

La consulta tiene por objeto la interpretación de los términos "territorio de régimen común" utilizados por el artículo 18.2 del CEEN, donde 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."

La entidad consultante desea saber qué normativa debe aplicar para liquidar su obligación tributaria por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, habida cuenta que su domicilio fiscal se encuentra en Navarra y en el ejercicio 2004 sus operaciones se distribuyeron territorialmente por provincias en las proporciones siguientes: 23,45% en Navarra, 57,92% en (MMM [Castilla y León]) y 18,63% en (NNN [País Vasco]).

La propuesta de contestación elaborada por la Hacienda Tributaria de Navarra concluye que la normativa aplicable es la de Navarra porque entiende que "territorio de régimen común" es todo el territorio nacional, excluido el de la Comunidad Foral de Navarra y el del País Vasco.

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

2.- Con fecha (...) de diciembre de 2005, la Directora General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas remitió al Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra la opinión de la Administración General del Estado sobre la consulta formulada por (AAA).

Según la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas, debe aplicarse la normativa estatal porque, a su juicio, territorio de régimen común es todo el territorio no navarro.

3.- El día (...) de enero de 2006, la Comunidad Foral de Navarra comunicó a la Directora General del Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas su desacuerdo con el criterio expresado por la Administración del Estado y la necesidad de resolver el conflicto en el seno de la Comisión Coordinadora donde, como hemos dicho antes, se ha certificado la discrepancia, con remisión del expediente a la Junta Arbitral.

II. NORMAS APLICABLES

3º Para la resolución del conflicto planteado por la Comisión Coordinadora del Convenio Económico hemos de tener en cuenta las siguientes normas, y las demás de general aplicación:

- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, según redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio.
- El Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

III.1. Competencia de la Junta Arbitral y tramitación del expediente

4º Esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto porque el artículo 51.1.a) del CEEN le atribuye genéricamente la facultad de conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. De forma más específica, el artículo 67.2.g) del CEEN dispone que la competencia para resolver consultas sobre la aplicación de los puntos de conexión del convenio corresponde a la Comisión Coordinadora regulada en dicho precepto, la cual trasladará la cuestión a la Junta Arbitral en caso de no llegar a un acuerdo, como ha sucedido en el caso que nos ocupa.

El procedimiento se ha tramitado, en términos generales, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, y, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 15.

Aunque no consta en el expediente la fecha de reunión de la Comisión Coordinadora que acordó trasladar la discrepancia a la Junta Arbitral, consideramos que no se trata de un defecto del que puedan derivarse consecuencias sustantivas, dada la naturaleza del presente conflicto.

III.2. El concepto “territorio de régimen común”

5º Nos encontramos en el presente caso ante el problema de la interpretación del adjetivo “común” que ha sido utilizado para calificar un régimen jurídico que se considera por la ley como elemento de determinación de un territorio, sobre cuyos límites discrepan las Administraciones en conflicto. Para la Comunidad Foral de Navarra es “común” todo lo que no sea foral navarro o vasco; para la Administración del Estado es “común” todo lo que no sea navarro.

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

6º La interpretación de los términos utilizados por las normas tributarias ha sido objeto, desde antiguo, de un profundo debate doctrinal que cristalizó en un precepto, el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, cuya ambigüedad gramatical es buena prueba de la dificultad de ofrecer una solución unívoca al problema: “en tanto no se definan por el ordenamiento, los términos empleados por sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

El texto de este precepto ha sido incorporado, casi sin modificación, al artículo 12.3 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), del siguiente tenor: “En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados por sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”. La Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT), no es más expresiva en su artículo 16.2, donde puede leerse que “en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”

7º Hemos de comenzar constatando que el ordenamiento tributario no ofrece una definición explícita de lo “común” o de “territorio de régimen común” que permita resolver de manera inmediata nuestro problema con la pauta que, según los preceptos citados, es preferente.

A falta de definición expresa del ordenamiento tributario y de un significado gramatical único de los términos empleados por la ley, es necesario acudir a los criterios hermenéuticos incorporados al artículo 3 del Código Civil: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”.

En el presente caso resultan de interés la interpretación sistemática, esto es, el estudio del contexto en que se utilizan los términos cuyo significado hemos de averiguar y el espíritu y finalidad de la norma.

El contexto es importante porque no podemos descartar de plano la hipótesis de que sea posible inducir un concepto de lo “común” que se derive del examen conjunto de las normas del Convenio, que utilizan dicho calificativo para contraponerlo a lo navarro. Si descubriésemos una utilización uniforme del término “común”, podríamos entender que nos encontramos ante un término definido por el ordenamiento tributario y de este modo resultaría aplicable el mandato de respetar la definición derivada de la ley, a menos que otros elementos interpretativos nos llevasen a la firme conclusión de que el artículo 18 del CEEN ha querido separarse del concepto legal por ser incompatible con él.

No podemos desconocer, además, la relevancia que ha de darse al elemento teleológico o finalista de la norma, que el artículo 3 del Código Civil obliga a tener en cuenta de un modo particularmente intenso. La finalidad de la norma ha sido el elemento determinante de la solución de algunos conflictos interpretativos de los términos usados por las normas tributarias, que han pasado a la historia del Derecho tributario, como lo fueron el de saber si las alcachofas estaban sometidas al Impuesto sobre el Lujo que gravaba las “flores naturales y artificiales”, si la descarga de mejillón en los puertos devengaba la tasa portuaria que gravaba la “pesca” habida cuenta que los mejillones no son peces sino moluscos (véase la sentencia del TS de 28 de noviembre de 1960), o si las “cuotas de entrada” en casinos y círculos de recreo incluían o no las cantidades que los socios debían satisfacer obligatoriamente por conceptos distintos de lo estrictamente denominado cuota de ingreso, como fue el caso de la obligación de los socios de un club de comprar acciones de la sociedad mercantil propietaria de los terrenos donde el club desarrollaba sus actividades (sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2, de 15 mayo 1998, en recurso de apelación núm. 9697/1992).

8º Las Administraciones en conflicto han actuado con indiscutible acierto al buscar apoyo para sus conclusiones en los métodos interpretativos que acabamos de comentar. Sin embargo difieren en la valoración que otorgan a unos u otros elementos, por lo que consideramos necesario examinar sus diferentes puntos de vista.

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

9º La Comunidad Foral de Navarra ha hecho un meritorio esfuerzo argumentativo para sostener la tesis de que es “común” todo lo que no es foral, incluyendo en lo foral tanto lo navarro como lo vasco. Lo calificable como vasco no es, a su juicio, “común”.

Su conclusión se apoya, en primer lugar, en que la remisión a la normativa estatal, cuando se realizan en territorio común el 75% o más de las operaciones, constituye una excepción que “camina en una única dirección”, es decir, otorga una preferencia al Estado que no es reconocida a Navarra cuando se produce la situación inversa de una sociedad que, teniendo su domicilio fiscal en territorio común, realice más del 75% de sus operaciones en Navarra. La Hacienda Tributaria de Navarra califica esta norma como un privilegio del Estado que ha de ser entendido “en sus justos y estrictos términos” y que sólo debe aplicarse cuando el escaso volumen de actividad en territorio foral (navarro o vasco) justifica que el domicilio fiscal en Navarra o en el País Vasco —en cuyo Concierto existe una norma similar— no sea suficientemente representativo. En definitiva, considera que la norma del artículo 18 del CEEN que establece la aplicación de la normativa del Estado es norma de excepción, de carácter unilateral, que requiere una interpretación estricta.

En segundo lugar, la Hacienda Tributaria de Navarra justifica la bondad de su conclusión por el método de reducción al absurdo, destacando los resultados —a su juicio desproporcionados— a que podría conducir la inclusión del País Vasco dentro de lo que el Convenio denomina “común”. En opinión de la Hacienda Tributaria de Navarra es absurdo y desproporcionado que se aplique la normativa estatal a una entidad con domicilio no foral que realice en Navarra el 25% de sus operaciones y en Álava el resto, esto es, el 75%. Aún más incomprensible es, para la Hacienda Tributaria de Navarra, que se aplique la normativa estatal a una entidad que tenga su domicilio en Navarra y distribuya sus operaciones en la indicada proporción entre Navarra y Álava. En este último caso se llegaría a la conclusión de que debe aplicarse normativa estatal a una sociedad con la que el Estado no tiene relación alguna y, además, es el Estado quien ostenta la competencia de comprobación e inspección.

El tercer argumento esgrimido por la Comunidad Foral de Navarra se basa en la distinción entre los conceptos de “territorio de régimen común” y “territorio común”, pues el primero no se refiere directamente al territorio sino al régimen jurídico o normativa aplicable. Existen, en este sentido, cuatro regímenes jurídicos o conjuntos normativos forales del Impuesto sobre Sociedades (las de Navarra más las tres provincias vascas) y uno del Estado, siendo este último el único al que se refiere la expresión “territorio de régimen común”. Para reforzar este argumento, dice la Hacienda Tributaria de Navarra que el término “territorio de régimen común” se emplea en el Convenio exclusivamente en tres ocasiones para referirse a la normativa aplicable (artículo 18) y la competencia inspectora sobre el Impuesto sobre Sociedades (artículo 23), y a la competencia para realizar la inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 34). De aquí deduce que el Convenio, al haber utilizado esta expresión en los casos en que hace referencia a la normativa aplicable, ha querido diferenciarlo del significado que tiene la expresión “territorio común”, utilizada a lo largo de todo el Convenio, con la que designa al territorio no navarro en unas ocasiones y al territorio no foral en otras.

10º La Administración del Estado se opone a la interpretación de la Comunidad Foral porque el Convenio no puede tener otro objeto y contenido que la regulación de las relaciones tributarias y financieras del Estado con la Comunidad Foral de Navarra, sin incluir en ningún caso al País Vasco. Sus preceptos se refieren “de manera exclusiva al régimen tributario de la Comunidad Foral de Navarra por diferencia con los regímenes tributarios de los restantes territorios del Estado” y “todo lo que no es Navarra se considera territorio común”. En todos los preceptos del Convenio donde se utiliza la expresión “territorio común” se hace referencia —según la Administración del Estado— a todo aquel territorio en el que no es de aplicación el régimen foral de Navarra.

La Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas no comparte la distinción entre los conceptos “territorio común” y “territorio de régimen común”, sino que a su juicio se trata de expresiones sinónimas. El territorio distinto de la Comunidad Foral sólo es común porque en él no rige el régimen foral navarro, sin que ello quiera significar que todo ese

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

territorio no navarro deba estar sometido a un único régimen fiscal, puesto que dentro del territorio común conviven no sólo el régimen especial vasco, sino también el régimen especial de Canarias y el de las diferentes Comunidades Autónomas que también están dotadas de competencias normativas tributarias.

En cuanto al supuesto carácter desproporcionado y absurdo de la solución defendida por el Estado en el caso de una sociedad con domicilio fiscal en Navarra que realice todas sus operaciones el País Vasco, la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas opina que “al considerar el territorio vasco como «común» a efectos del Convenio con Navarra, la normativa común aplicable sería la vasca no la estatal como sostiene la Comunidad Foral de Navarra”.

11º Como ha podido apreciarse, las partes en conflicto han realizado un importante esfuerzo para descubrir el significado de la expresión debatida y han desarrollado los tres argumentos que esta Junta Arbitral va a apreciar y valorar con el fin de llegar a una solución respetuosa con el ordenamiento jurídico vigente: la interpretación sistemática, la interpretación teleológica y la prueba por contradicción.

12º A falta de una definición expresa de “territorio de régimen común”, conviene comenzar examinando el uso que el Convenio efectúa de estos términos o de otros similares, como “territorio común” o “normativa común”, para tratar de descubrir si, a falta de una definición expresa, tienen algún significado implícito el texto del Convenio.

13º El artículo 7.d) del CEEN impone a la Comunidad Foral la obligación de utilizar la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en “territorio común”, queriendo significar que ha de respetarse, por evidentes razones de coordinación tributaria y estadística, la clasificación de actividades contenida en la normativa general del Estado. En este caso, el concepto “territorio común” se aproxima más al significado de territorio no foral, aunque no es propiamente el territorio lo que el artículo 7 de CEEN quiere designar en este caso, sino el ordenamiento al que la Comunidad Foral ha de adecuarse, que no es otro que el del Estado, al que el artículo 149.1.31ª de la Constitución Española atribuye la competencia exclusiva sobre la estadística para fines estatales. No es una norma de distribución de competencias, sino una norma armonizadora a la que ha de someterse la Comunidad Foral de Navarra al desarrollar su ordenamiento tributario.

Una obligación similar impone a las provincias vascas el artículo 3 del Concierto, de donde resulta que ninguno de los territorios forales tiene competencia para establecer su propia clasificación de actividades económicas, limitándose sus facultades a efectuar un mayor desglose de la clasificación estatal. Por lo tanto, es indiferente el significado que en este caso se atribuya a los términos “territorio común” porque, sea uno u otro, el precepto impone la obligación de respetar la clasificación diseñada por el Estado.

14º El artículo 10.1.a) del CEEN habla de territorio común para referirse al territorio no navarro, en cuanto contrapone los términos territorio común y territorio navarro y entre los dos agotan todas las posibilidades que pueden presentarse en la realidad. Este precepto atribuye a Navarra las retenciones sobre rendimientos de trabajos o servicios prestados en Navarra y añade, como aclaración, que en el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y navarro, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en Navarra, cuando se ubique en este territorio el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. A menos que se entienda que el Convenio ha querido omitir y dejar sin regular el caso de los trabajos y servicios prestados en territorio vasco y en territorio navarro, lo cual no parece razonable, el País Vasco ha de ser considerado territorio común a estos efectos.

El artículo 10.1.f) del CEEN regula las retenciones sobre las retribuciones de los presidentes y vocales de los consejos de administración y juntas que hagan sus veces en toda clase de entidades, que “se exigirán, conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades”. Sobre este caso se proyectan las dudas interpretativas que suscita el artículo 18 del CEEN y que son objeto de este conflicto, puesto que será la interpretación que deba darse a este último la que

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

condicione y determine la del artículo 10.1.f). Lo mismo puede decirse del artículo 12.1, en el que también se contraponen los términos normativa foral o común en orden a la regulación de las retenciones sobre rendimientos de capital mobiliario.

15º Del artículo 12.3 del CEEN se deduce un concepto de “territorio común” que claramente apunta hacia todo lo que no sea navarro: “Corresponderán, en todo caso, a la Administración del Estado las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos [de capital mobiliario] satisfechos por la misma, así como por las comunidades autónomas, corporaciones de territorio común y demás entes de sus Administraciones territoriales e institucionales”. Es una norma de cortesía institucional, inspirada en los convenios internacionales para evitar la doble imposición, según la cual se atribuye a las autoridades públicas que son parte en el convenio la facultad de gravar los rendimientos satisfechos por ellas, cualquiera que sea el lugar donde resida el preceptor o se genere el rendimiento. Según esta regla, los intereses pagados por la Comunidad Foral de Navarra, por las entidades locales de Navarra o los entes institucionales dependientes de cualquiera de ellas, son gravados siempre por la Comunidad Foral. Recíprocamente, la Administración del Estado tiene la facultad de retener sobre los rendimientos que satisface ella misma o las comunidades autónomas, corporaciones de territorio común y demás entes de sus Administraciones territoriales e institucionales.

No se contemplan, como puede apreciarse, las Administraciones del País Vasco, y no cabe más respuesta que la de entender que están incluidas entre las administraciones de territorio común, lo cual no significa que sea la Administración del Estado la competente para exigir retenciones sobre los pagos de intereses realizados por una Diputación Foral vasca, cuestión que es ajena al contenido del Convenio y que encuentra adecuada solución en el Concierto, cuyo artículo 9 atribuye a las Diputaciones Forales la competencia para exigir las retenciones sobre intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco.

16º El artículo 17.2 del CEEN permite a los no residentes en España que hubieran tenido su última residencia en Navarra y opten por tributar conforme a la obligación personal en el Impuesto sobre el Patrimonio, elegir entre hacerlo “en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa”. El artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, permite realizar esta opción que, en caso de personas con última residencia en territorios no forales, no plantea ningún problema de determinación del régimen jurídico aplicable porque las Comunidades Autónomas no tienen cedido el Impuesto sobre el Patrimonio de los no residentes.

La posibilidad de opción que establece el artículo 17.2 del CEEN sólo corresponde a quienes tuvieron la última residencia en Navarra y la alternativa es tributar a Navarra o tributar al Estado, no al País Vasco. Por tanto, en una primera aproximación, parece que territorio común es, en este caso, el territorio no foral navarro y vasco. Sin embargo no es necesariamente así porque lo que aquí se contraponen son dos regímenes jurídicos, el de Navarra y el del resto de España. La persona que tuvo su última residencia en Navarra puede optar por tributar a Navarra o a donde corresponda del resto de España, siendo otras normas distintas del Convenio las que decidirán cómo y dónde se tributará en el resto de España.

Situados ya en el ámbito de la normativa común (que es toda la no Navarra), serán las normas del Concierto las que, en su caso, resolverán los conflictos que puedan plantearse entre el Estado y las Diputaciones del País Vasco. En el caso de una persona con residencia última en Navarra podría ser relevante el artículo 24 del Concierto que sólo permite optar por la tributación a las Diputaciones vascas en caso de que la última residencia hubiera estado en el País Vasco. Si el conflicto se plantease entre el Estado y una Comunidad Autónoma de régimen común, la solución se encontraría en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, según la cual corresponde al Estado exigir el Impuesto sobre el Patrimonio de los no residentes en España.

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Así pues, este precepto permite considerar “territorio común” la totalidad del territorio no navarro, incluyendo en el mismo al País Vasco, y esta interpretación es más acorde con la libertad de configuración legislativa que ha de reconocerse al Estado para regular o ceder a las Comunidades Autónomas o a otras instituciones forales la regulación de la tributación de las personas sometidas a su poder tributario. En definitiva, para Navarra es indiferente cómo debe tributar una persona que, ejerciendo la facultad que le otorga el Convenio, decida someterse al régimen jurídico estatal.

17º El artículo 21.A).1º del CEEN, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, reconoce a la Comunidad Foral de Navarra el poder de gravar las entregas de bienes fabricados o transformados por quien efectúa la entrega cuando el centro fabril se encuentre situado en territorio navarro. A continuación habla del territorio común para contraponerlo al navarro en el caso de sujetos pasivos con centros fabriles en ambos.

Hay que entender que la norma contempla todos los supuestos posibles y no excluye, por tanto, el caso de sujetos pasivos con centros fabriles en el País Vasco. De aquí cabe deducir que territorio común es, según este precepto, todo el territorio nacional, incluido no sólo el territorio con un régimen especial cual puede ser el foral de las Diputaciones vascas, sino también el territorio donde no se exige el Impuesto sobre el Valor Añadido. A la misma conclusión y por los mismo motivos cabe llegar en el supuesto de entregas de bienes con instalación o montaje previstos por el artículo 21.A).2º del CEEN. El País Vasco es, también a estos efectos, territorio común.

18º El artículo 23 del CEEN establece las competencias para la inspección del Impuesto sobre Sociedades y se refiere al territorio común a propósito de las entidades que deban tributar a ambas administraciones: la del Estado y la de la Comunidad Foral de Navarra. No se hace referencia expresa a las que han de tributar en el País Vasco, pero nuevamente hay que decir que ello no significa que el Convenio haya decidido guardar silencio sobre ellas. Antes al contrario, hay que entender que el Convenio se refiere a las entidades que tributan a Navarra y a cualquier otro ente público con facultad para establecer o exigir el Impuesto sobre Sociedades, quedando las segundas agrupadas bajo la rúbrica “Administración del Estado”, sin que ello signifique que el Convenio resuelva qué entidad pública o qué Administración es la acreedora del impuesto, pues ello dependerá del resto de la normativa estatal, entre la que se encuentra el Concierto del País Vasco.

El número 2º del citado artículo 23 dispone que “si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos de la Administración del Estado”, y que “si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra”. Una vez más el territorio navarro se contrapone al territorio común y no podemos sino considerar que en el territorio común se encuentra comprendido el País Vasco, pues de otro modo resultaría una laguna legal inaceptable respecto de las entidades que, tributando a ambas administraciones, tienen su domicilio fiscal en el País Vasco. Lo mismo ocurriría en caso de interpretar del mismo modo el Concierto: no habría solución legal para las entidades con domicilio en Navarra que realizasen la mitad de sus operaciones en Navarra y la otra mitad en el País Vasco.

Sólo si consideramos como territorio común todo el territorio no navarro (y, desde la perspectiva del Concierto, todo el territorio no vasco) llegaremos a una conclusión razonable consistente en que, según el Convenio, corresponde a la Administración del Estado la titularidad de inspección sobre las entidades con domicilio fuera de Navarra, pero esto no obsta a que otras normas del Estado atribuyan la competencia para inspeccionar esas entidades a una Diputación Foral vasca, tal como se ha hecho en el Concierto.

En el mismo artículo encontramos otra mención del territorio común a propósito de la competencia para inspeccionar a las entidades que, teniendo el domicilio en territorio navarro, hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales. En este caso es competente la Administración del Estado, que, por lo que hemos dicho antes, ha de entenderse que comprende toda Administración tributaria distin-

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

ta de la navarra. Este es el caso que la Comunidad Foral de Navarra ha presentado como prueba del supuesto absurdo a que conduce la consideración del País Vasco como territorio común, pero no puede decirse que sea una situación extravagante la de la sociedad domiciliada en Navarra que realice el 75% de sus operaciones en el País Vasco y quede sometida a la normativa del Estado.

Esa normativa del Estado es, desde la perspectiva del Convenio, cualquier normativa estatal no navarra, tanto la emanada de las Cortes Generales como la de las Juntas Generales vascas, pues no es el Convenio el lugar adecuado para distribuir competencias de inspección entre el Estado y las Diputaciones vascas. Puede parecer anómalo que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga competencia para inspeccionar una entidad cuyas operaciones se realizan íntegramente en el País Vasco. Ahora bien, esto no pasa de ser una cuestión para la que se puede propugnar, *de lege ferenda*, una solución diferente, pero no puede considerarse absurda porque el País Vasco es una parte integrante del Estado español y ninguna norma superior impide genéricamente a la Administración General del Estado o a sus entes instrumentales intervenir legislativa o ejecutivamente en asuntos localizados en el País Vasco.

19º El artículo 24 del CEEN dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que deban tributar a ambas administraciones (navarra y del Estado), efectuarán el pago a cuenta en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. Por lo ya expuesto, el conjunto de territorios comprendidos en lo que denomina “cada territorio” debe ser la totalidad del territorio español, incluido el País Vasco. La norma permite aplicar una proporción distinta en el caso de “inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción” calculada según el criterio indicado. La dicotomía que aquí se efectúa entre territorio común y foral no puede dejar fuera el territorio vasco, aunque ha de concluirse que este precepto no es por sí mismo significativo para los fines que aquí perseguimos porque el territorio vasco también podría considerarse incluido en el que aquí se designa como territorio foral.

20º El artículo 27 del CEEN establece que tributan con normativa navarra los grupos de sociedades integrados exclusivamente por entidades sometidas a normativa foral. La sociedad dominante puede excluir del grupo “a las dependientes que estén sujetas a normativa común”, las cuales tributarán individualmente. Si tuviésemos que resolver si un grupo de sociedades navarro que tenga una sociedad dependiente domiciliada en el País Vasco puede excluir a la sociedad vasca del grupo para acogerse a la normativa de Navarra, no dudaríamos en responder afirmativamente porque es la solución más acorde con la finalidad de la norma. Ello quiere decir que para el artículo 27 del CEEN es normativa común toda normativa no navarra. Cuando no se produce la exclusión de la sociedad dependiente vasca se aplica el régimen correspondiente al de la Administración del Estado, sin que corresponda al Convenio decidir si dicho régimen es el regulado por las Cortes Generales o por cualquier otra autoridad del Estado con poder para hacerlo.

21º La Administración de la Comunidad Foral puede aprobar los modelos de declaración e ingreso para la exacción del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que contendrán, al menos, “los mismos datos que los del territorio común”. Así lo dice el artículo 28.1 del CEEN que parece apuntar en este caso a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes del Estado. Los datos de territorio común son los que se establecen por el Ministerio de Economía y Hacienda, en uso de las atribuciones que le otorga la disposición final segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR).

Así pues, lo “común” es equivalente, en este caso, a lo estatal, pero no nos encontramos aquí ante una contraposición de territorios ni de regímenes jurídicos aplicables a un caso concreto, como vimos que ocurría en el artículo 7, sino ante la determinación de una normativa a la que la Comunidad Foral de Navarra ha de atenerse y adecuarse al elaborar la suya propia. Puede, no obstante, añadirse que incluso en este caso sería posible entender lo “común” como lo no navarro, porque, en todo caso, los datos del territorio común serían los establecidos por el Ministerio de Economía y Hacienda porque así lo quiere la normativa estatal, que también ha im-

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

puesto al País Vasco la obligación de adecuarse a los modelos reglamentariamente impuestos en la esfera central: véase el artículo 21 del Concierto.

El mismo artículo 28 del CEEN reparte las competencias para la exacción del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes según que el bien inmueble gravado radique en territorio común o navarro, resultando evidente que el territorio común incluye el del País Vasco. Es tarea propia del Concierto determinar quién ha de exigir el gravamen especial por los inmuebles localizados en territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

22º A propósito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 31 del CEEN también usa los términos territorio navarro y territorio común para regular la donación, en un mismo documento, de bienes diversos cuya adquisición deba entenderse producida en territorio común y navarro. En tal caso corresponderá a cada uno de ellos (es decir, a cada uno de los territorios) la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuya adquisición se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos. En estas donaciones pueden concurrir varios regímenes jurídicos, además de los del Estado y el País Vasco, puesto que las Comunidades Autónomas disponen de competencias normativas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se aprecia, por tanto, con más claridad si cabe que en los casos anteriores, que territorio común es todo el territorio español no navarro.

23º Al “territorio común” mencionado por el artículo 32 del CEEN son aplicables las mismas observaciones realizadas a propósito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

24º En la letra a) del apartado 6 del artículo 33 del CEEN se contienen alusiones al territorio común y al territorio navarro que son iguales a las del artículo 21.A), por lo que damos por reproducido en este lugar el comentario que hemos efectuado anteriormente a propósito de este último precepto.

En el artículo 33.6.c) del CEEN podemos leer que será competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido “la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio”, en determinadas operaciones agrarias, pesqueras y de transporte. Nada se dice de forma expresa, una vez más, de los sujetos pasivos con domicilio en el País Vasco que, obviamente, no pueden considerarse ayunos de regulación, por lo que ha de interpretarse la referencia al territorio común como comprensiva del territorio vasco.

También se contraponen territorio común y territorio navarro en los artículos 33.7.d) y 33.8 del CEEN, resultando forzoso considerar territorio común el País Vasco, puesto que de otro modo se produciría un vacío normativo que no parece ser querido por el legislador.

25º La regla 7ª del artículo 34 regula las competencias de inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido, con criterios iguales a los que antes hemos analizado respecto del Impuesto sobre Sociedades, y las menciones al territorio común y al territorio navarro tienen aquí el mismo significado que tenían en el artículo 23, a cuyo comentario nos remitimos en aras de la brevedad.

26º La nueva regla 8ª incorporada al artículo 34 del CEEN por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, utiliza los términos “común” y “foral” con mayor precisión de la que se había hecho gala hasta el momento.

A propósito de la gestión e inspección de las entidades que forman parte de un grupo que tributa en el Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen especial de grupo de entidades, dice el artículo 34.8ª del CEEN que se considerarán excluidas del grupo de entidades las entidades dependientes cuya inspección se encuentre encomendada a los órganos de una Administración, foral o común, distinta de la aplicable a la entidad dominante. En este precepto la Administración común es la Administración del Estado, pero el carácter indeterminado que se da a las administraciones aludidas en la nueva redacción (ya no se habla de Administración del Estado

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

frente a Administración de la Comunidad Foral, sino de “una Administración”) y el modo novedoso de emplear los términos “foral o común” pone de manifiesto que se ha querido evitar que se reproduzca el problema aquí planteado. Por su carácter novedoso respecto de los textos precedentes, entendemos que no cabe utilizar esta nueva norma como criterio de interpretación de las que estaban vigentes con anterioridad.

27º El artículo 35.4 del CEEN (según nueva redacción dada por la ya citada Ley 48/2007) autoriza a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra para aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, “al menos, los mismos datos que los del territorio común”. Se trata de una expresión similar a la del artículo 28.1, por lo que estimamos innecesario reiterar lo indicado respecto de éste.

28º El artículo 36 del CEEN establece las reglas de armonización y los puntos de conexión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Como norma de armonización han de considerarse las dos referencias al territorio común contenidas en el apartado 2 que permite a la Comunidad Foral de Navarra establecer tipos de gravamen dentro de una banda determinada y aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común. Se refiere, como en casos similares que hemos comentado más atrás, al régimen jurídico estatal, pero esta conclusión puede alcanzarse cualquiera que sea la interpretación que se dé a la expresión debatida.

En cuanto a puntos de conexión, se establece que corresponde la exacción del impuesto a la Comunidad Foral en las ventas o entregas en establecimientos de venta al público al por menor situados en territorio navarro, salvo las entregas a consumidores que dispongan de instalaciones para recibirlos y consumirlos fuera de Navarra. Correlativamente, corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto por los suministros que se efectúen desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en Navarra.

Como en casos anteriores, este precepto desdobra la totalidad de las operaciones susceptibles de ser gravadas en dos categorías: las realizadas en Navarra y las realizadas fuera de Navarra, a las que se designa como operaciones efectuadas en territorio común.

29º Respecto del Impuesto sobre las Primas de Seguros contiene el Convenio una distinción entre operaciones en las que el riesgo se localiza en Navarra y fuera de Navarra. Concretamente, se utiliza el término territorio común en el apartado 2 del artículo 37 para decir que cuando en un mismo seguro se cubra el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y navarro, se localizará en cada uno de ellos en función del valor de los inmuebles radicados en uno y otro territorio. Por los motivos repetidamente indicados, territorio común debe ser todo el territorio nacional excepto el de Navarra, sin que corresponda al Convenio regular el régimen que han de seguir los seguros en los que el riesgo esté localizado en el País Vasco.

30º El artículo 38 del CEEN regula los puntos de conexión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, adoptando, en unos casos, el criterio personal del domicilio fiscal o la residencia habitual del sujeto pasivo en Navarra y, en otros, el de la *lex rei sitae*, es decir, la ubicación en Navarra de los bienes transmitidos. En todo caso, la contraposición se plantea entre los actos con vinculación personal o real en Navarra y todos los demás en los que la vinculación no se produce con Navarra sino con cualquier otro territorio de España. La expresión “territorio común” es utilizada en cinco ocasiones y tiene el significado de territorio no navarro cuando se usa para definir puntos de conexión.

Así, en relación con el gravamen de los préstamos hipotecarios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados se dice que si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros [artículo 38.1.A).5º y artículo 38.1.C).1º]. En este caso se confrontan el territorio común y el territorio foral, por lo que la formulación es menos expresiva a nuestros fines dado que el

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

territorio vasco ha de entenderse incluido en alguno de ellos pero gramaticalmente puede estarlo en cualquiera de los dos.

Más expresivo es el ordinal 5º del artículo 38.1.C) que establece, para las anotaciones preventivas, que si una misma anotación afecta a bienes sitos en Navarra y en territorio común se satisfará el Impuesto a la Administración en la que tenga su jurisdicción la autoridad que la ordene. No parece que pueda dudarse que el territorio común incluye, en este caso, el del País Vasco, pero aquí nos encontramos ante una situación singular porque no podemos decir que corresponda al Concierto la determinación de la autoridad competente para gravar las anotaciones preventivas de bienes sitos en Navarra y en el País Vasco, dado que la cuestión afecta al poder tributario de Navarra y el poder tributario de la Comunidad Foral sólo puede ser modificado por el mismo procedimiento paccionado que, desde 1841, constituye uno de los elementos esenciales de la imagen institucional del régimen foral de Navarra. Lo que posteriormente haya convenido el Estado con el País Vasco no puede afectar a Navarra. Por tanto, el Concierto podrá distribuir competencias sobre las anotaciones preventivas de bienes sitos en el País Vasco y en territorio no foral, pero no las de bienes situados en territorio navarro y no navarro (incluido el territorio vasco), porque estas últimas están ya reguladas en el Convenio, que sólo puede ser modificado previo acuerdo con la Comunidad Foral. En cualquier caso, se confirma la conclusión de que territorio común es todo el territorio nacional distinto del territorio de Navarra.

En fin, el artículo 38 del CEEN utiliza otras dos veces la expresión territorio común, pero lo hace con fines de armonización normativa y no para definir puntos de conexión. Como en casos anteriores, la normativa de territorio común a la que se atribuye valor de modelo que ha de ser respetado por Navarra es la normativa emanada de las Cortes Generales y del poder reglamentario central. Así, sobre las letras de cambio, dice el artículo 38.1.C).2º que la Comunidad Foral de Navarra someterá los hechos imponible a igual tributación que en territorio común. También se someterán a igual tributación que en territorio común la transmisión de valores y las operaciones societarias (artículo 38.2). En ambos casos la tributación de territorio común es la del Estado, pero la utilización del término con este significado carece de valor a nuestros efectos porque el precepto está redactado a partir del presupuesto de que se trata de hechos imponible que están sometidos a un régimen uniforme en toda España y, por tanto, no hay más normativa común que la de las Cortes Generales y los reglamentos que la desarrollan.

31º El artículo 39 del CEEN dispone que a los efectos de la aplicación de las normas relativas a la elusión fiscal mediante sociedades, será competente para la práctica de las liquidaciones la Administración del Estado cuando los bienes inmuebles estén situados en territorio de régimen común y la de la Comunidad Foral cuando radiquen en territorio navarro. Una vez más, el territorio común adopta el significado que le otorga el ir unida o ser complementaria del territorio navarro. En otras palabras, territorio común es todo el territorio nacional distinto del de Navarra.

32º Ordena el artículo 43 del CEEN que las personas físicas residentes en territorio común o en el foral que pasen de tener su residencia habitual en uno a tenerla en el otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión. Aunque podríamos dar por reproducidos en este lugar los comentarios realizados a propósito de aquellos casos en los que territorio común se opone a territorio foral, conviene poner de relieve un nuevo matiz que se descubre en el artículo 43 y que orienta la solución hacia el concepto de territorio común que hemos visto repetirse a lo largo de todo el Convenio.

Antes hemos dicho que, en la contraposición de territorio común y territorio foral, el territorio vasco no queda excluido del conjunto, pero puede tener cabida en uno o en otro. El presente artículo inclina la balanza hacia la interpretación del territorio foral como equivalente a territorio navarro. La foralidad de la que se habla en el Convenio es la foralidad navarra, de forma que, en la dicotomía territorio común-territorio foral, el Convenio considera que el País Vasco forma parte del territorio común. Esto es lo que se desprende del artículo 43 del CEEN que habla de cambios de residencia entre territorio común y foral y en estos cambios han de entenderse incluidos los cambios de residencia entre Navarra y el País Vasco, pero no los cambios entre Pa-

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

ís Vasco y otra provincia distinta de Navarra. El País Vasco es, por consiguiente, territorio común a estos efectos.

33º Las obligaciones generales de suministro de información tributaria deben cumplirse, según el artículo 46 del CEEN, ante la Administración del Estado o ante la Comunidad Foral. El País Vasco no resulta mencionado en este artículo pero, por lo ya expuesto, ha de entenderse comprendido en la referencia que el precepto realiza a la Administración del Estado, dado que no es el Convenio el lugar donde puede regularse la distribución de poderes tributarios que no afectan a Navarra. Por ello, el País Vasco es territorio común cuando este mismo precepto atribuye la competencia para exigir las declaraciones informativas de obligados tributarios que no desarrollen actividades empresariales o profesionales a una u otra Administración, según que los obligados “estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral”. Aquí se aprecia de nuevo que, en la contraposición entre lo común y lo foral, el Convenio considera que el País Vasco es territorio común y que al hablar de Administración del Estado se refiere a cualquier Administración pública no navarra.

34º El artículo 47 del CEEN es principalmente una norma armonizadora y establece que en las operaciones de fusión o escisión de empresas en las que los beneficios tributarios que, en su caso, procedan hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones, Navarra aplicará idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de aquéllas. La normativa de territorio común es, como en casos anteriores similares a éste, la emanada de las Cortes Generales.

Aquí nos encontramos ante un caso que tiene cierta semejanza con el que es objeto del conflicto, porque obliga a Navarra a aplicar la normativa estatal en un supuesto de concurrencia de poder tributario sobre una misma operación. Ahora bien, existen diferencias importantes con el artículo 18.2 del CEEN porque en este caso se habla de “territorio común” para identificar la normativa a la que Navarra ha de ajustarse o adecuarse, mientras que en el artículo 18.2 se utiliza como punto de conexión ya que se refiere no a la normativa aplicable sino a los casos en los que Navarra ha de aplicar la normativa del Estado que son aquellos en que el territorio común es el lugar de realización del 75% o más de las operaciones.

35º También se habla de territorio común en el artículo 65 del CEEN, destinado a regular los ajustes de recaudación por impuestos indirectos.

Tratándose de ajustes por Impuestos Especiales el territorio común incluye el del País Vasco, por expresa disposición del artículo 65, cuando delimita el concepto de recaudación real anual de cada uno de los impuestos de fabricación en territorio distinto de Navarra.

En cambio, la recaudación real anual del territorio común por el Impuesto sobre el Valor Añadido se concreta, de forma explícita, en la que obtienen las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de donde se deduce que no se incluye la recaudación de las Diputaciones Forales vascas pero ello no significa que el territorio común quede reducido al territorio no vasco ni navarro porque el concepto incluye la recaudación que, en su caso, obtenga la delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el País Vasco.

36º La disposición adicional cuarta es norma armonizadora y cita las normas vigentes en territorio común para aludir a las que, en el ámbito central, establecen el régimen jurídico de los Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de No Residentes, a las que Navarra tiene la obligación de adecuarse al aprobar sus propias leyes forales y reglamentos. Como en casos anteriores la normativa de referencia para la armonización es la del Estado, a la que el Convenio designa, con cierta impropiedad, como “normas vigentes en territorio común” olvidando que algunas de esas normas no rigen en ciertas partes del territorio nacional como es el caso de las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

37º El “régimen común” es mencionado por la disposición adicional séptima para salvaguardar el nivel de autonomía de las entidades locales navarras, que no será inferior al que tengan las de régimen común. Estamos también ante norma de armonización y el parámetro que obliga a

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

la Comunidad Foral es la legislación estatal de régimen local porque esta disposición no es más que una aplicación concreta de la garantía del principio general de autonomía municipal contenida en el artículo 46.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, donde se establece que “los Municipios de Navarra gozarán, como mínimo, de la autonomía que, con carácter general, se reconozca a los demás Municipios de la Nación”.

38º La letra b) de la disposición transitoria tercera, según redacción de la Ley 48/2007, ordena añadir a la recaudación real de Navarra por Impuesto sobre el Valor Añadido, en el quinquenio 2005-2009, el 0,314 por ciento de la recaudación real del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluida la de las aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,92638, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,01385, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluido el País Vasco, sea superior o inferior, respectivamente, al 1,473 por ciento.

Un contenido similar tiene la disposición transitoria cuarta, relativa a los ajustes de recaudación por Impuestos Especiales en el quinquenio 2005-2009.

Se trata de dos preceptos de ajuste de recaudación y no de fijación de puntos de conexión, por lo que su relación con el caso que aquí nos ocupa es la misma que tiene el artículo 65, sobre el que hemos realizado anteriormente un comentario al que ahora nos remitimos.

39º Tras efectuar un detenido repaso de los distintos preceptos del CEEN que utilizan el calificativo “común” para hacer distinciones entre elementos de los tributos concernientes no concernientes a Navarra, es llegado el momento de recapitular con el fin de extraer las conclusiones que de ese estudio se derivan para el caso que aquí hemos de esclarecer.

Hemos podido comprobar que el término “común” se emplea para calificar al territorio, a la normativa o al régimen jurídico. En el Convenio se pueden distinguir tres situaciones distintas en las que se hace uso del término.

Por un lado tenemos aquellos preceptos en los que se hace referencia a una normativa u ordenamiento jurídico que ha de servir de modelo a las autoridades de la Comunidad Foral a la hora de dictar la normativa reguladora de sus propios tributos. Son normas de armonización o de uniformidad del régimen jurídico del tributo que deben respetarse por la Comunidad Foral y en todo caso se trata de normas de las Cortes Generales y sus desarrollos reglamentarios.

En segundo lugar se habla de territorio común para identificar las cantidades recaudadas en ese territorio a efectos de realizar los ajustes pertinentes en la recaudación de los impuestos indirectos. El Convenio establece las precisiones oportunas para que no haya dudas sobre los importes a tener en cuenta y, en todo caso, el territorio común incluye el territorio vasco.

En fin, territorio común es el espacio territorial en que se materializan los puntos de conexión determinantes de la distribución de los poderes normativos y/o de los poderes de aplicación de los impuestos convenidos. En todos los casos en que el territorio común se utiliza como punto de conexión, el territorio común es todo el territorio español no navarro. El País Vasco es territorio común desde la perspectiva del Convenio incluso cuando se contraponen el territorio común a territorio foral, con la sola excepción de la nueva redacción del artículo 34.8ª, dada por la Ley 48/2007, que no es relevante para la resolución de este conflicto.

40º Procede entrar ahora en el examen del artículo 18.2 del CEEN, sobre cuya interpretación versa el conflicto residenciado ante esta Junta Arbitral. Se trata de desentrañar, como ya hemos indicado al principio, la duda de si el territorio común a que alude dicho precepto comprende o no el territorio del País Vasco. Concretamente hemos de puntualizar si deben computarse o no las operaciones realizadas en el País Vasco para determinar si el sujeto pasivo ha realizado “en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones”.

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Como dijimos más atrás, en la interpretación de los términos usados por las normas tributarias ha de darse preferencia a la definición contenida en el propio ordenamiento tributario. En el caso presente no existe una definición explícita del territorio de régimen común pero se deriva de lo ya expuesto que es posible inducir de los distintos artículos del Convenio un concepto uniforme del calificativo “común” cuando se predica del territorio o de la normativa aplicable a un caso determinado.

Si consideramos que la utilización reiterada del término con un significado unívoco equivale a una definición, llegamos a la conclusión de que las operaciones realizadas por la sociedad consultante en el País Vasco han de computarse para determinar el régimen jurídico aplicable a la misma que será, en el caso debatido, la normativa estatal. Hemos podido comprobar cómo el calificativo “común” utilizado para establecer puntos de conexión significa siempre todo lo que no es propio de Navarra. Así sucede en nuestro caso, pues cuando el artículo 18.2 del CEEN habla de “territorio de régimen común” nos indica cuál es el criterio que debe adoptarse para aplicar un ordenamiento u otro.

Pero aun en el caso de que considerásemos que no hay una definición del término porque la definición no es explícita, la interpretación sistemática del calificativo dentro del contexto en que se encuentra conduce a ese mismo significado.

41º La Comunidad Foral de Navarra esgrime otros criterios para llegar a la conclusión contraria.

Dice, en primer lugar, que estamos ante una norma de excepción que debe ser interpretada restrictivamente porque se trata de una norma que “camina en una sola dirección, es decir, no tiene su réplica en sentido contrario”. En efecto, la regla general es aplicar el ordenamiento del domicilio fiscal de la entidad, salvo en el caso de que el 75% o más de las operaciones se realicen en territorio común, pero de ahí no se deduce necesariamente que del territorio común haya de excluirse el territorio vasco cuando otros criterios interpretativos admitidos en Derecho conduzcan a la solución contraria.

Ha de tenerse en cuenta que la llamada interpretación restrictiva o estricta no es propiamente un método de interpretación, sino el resultado de la interpretación después de realizada ésta. Si, tras hacer uso los criterios o métodos hermenéuticos, se llega a la conclusión de que la norma tiene un contenido más estricto que el derivado de la mera interpretación gramatical, estaremos ante una interpretación restrictiva porque habremos llegado a la conclusión de que el legislador o la ley *minus dixit quam voluit*. Si los métodos de interpretación (gramatical, histórico, sistemático, evolutivo y teleológico) no permiten llegar a una solución única porque tanto la interpretación restrictiva como la impropriamente denominada declarativa son igualmente aceptables, es entonces cuando el carácter excepcional de la norma nos obliga a optar por la llamada interpretación restrictiva que, en realidad, es interpretación declarativa porque toda interpretación está dirigida a declarar el significado de la ley.

Esta Junta Arbitral no estima, por otra parte, que considerar como territorio común el territorio vasco conduzca a situaciones absurdas. El caso extremo sería el de una entidad con domicilio fiscal en Navarra que realice la totalidad de sus operaciones en territorio vasco. El Convenio nos dice, en tal caso, que apliquemos la normativa común del Estado, es decir, la normativa no navarra, sin que corresponda al Convenio determinar si la normativa del Estado es la que proviene directamente de las Cortes Generales o cualquiera otra que el Estado haya decidido que deba aplicarse al caso. No es absurdo que se aplique el régimen general de España a una sociedad que realiza todas sus operaciones en territorio vasco porque el territorio vasco es territorio de España. El Concierto con el País Vasco es la norma a la que corresponde distribuir poderes tributarios entre las Cortes Generales y los Territorios Históricos del País Vasco, siendo la solución que en él se adopte indiferente para Navarra.

En este punto no podemos compartir tampoco la idea sostenida por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas cuando literalmente dice que “en un caso así, y al considerar el territorio vasco como común a efectos del Convenio con Navarra, la normativa común aplicable sería la vasca no la estatal como sostiene la Comunidad Foral de

La presente Resolución fue ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009, que se incluye tras el texto de esta Resolución

Navarra". 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 desprenden de su texto.

Tampoco parecen suficientes los motivos por los que la Comunidad Foral de Navarra considera que tienen distinto significado las expresiones "territorio común" y "territorio de régimen común". Antes al contrario, el análisis que hemos realizado de los distintos preceptos del Convenio nos llevan a la conclusión de que el calificativo "común" tiene un significado constante y unívoco cuando se usa para delimitar los puntos de conexión determinantes de la atribución de competencias normativas o aplicativas de tributos.

ACUERDO

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 (AAA) 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.

EFFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

La presente resolución tiene la doble naturaleza de acto de contestación de una consulta formulada por un obligado tributario y de acto por el que se dirime un conflicto entre la Administración del Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

En tanto en cuanto se trata de un acto por el que se resuelve un conflicto entre administraciones, es susceptible de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, según establece el artículo 51.3 del CEEN, en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de su notificación.

Pamplona, a cuatro de abril de dos mil ocho.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 16/2007 y también sobre el conflicto 17/2007

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sala tercera. Sección segunda

Sentencia de 27 de mayo de 2009

SENTENCIA

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 (AAA), 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 (BBB), 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, en consecuencia, a partir de los datos contenidos en la consulta, (BBB) 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 (CCC), 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 (BBB) 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, (BBB) 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 (AAA), ha de resolverse en el sentido de que el concepto de "territorio de régimen común" del artículo 18.2 del Convenio

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 16/2007 y también sobre el conflicto 17/2007

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 (BBB), 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, (BBB) 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. (...) 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 (AAA), 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 (BBB)., 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, (BBB) ha de aplicar al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 la normativa estatal.

SEGUNDO.- (CCC), 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.

SEGUNDO [sic].- 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.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 16/2007 y también sobre el conflicto 17/2007

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 25103, 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 (CCC) 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.”.

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 16/2007 y también sobre el conflicto 17/2007

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 mantene-
mos.

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 (AAA), 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 (BBB), 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. 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

Esta Sentencia ratifica la presente Resolución de 4 de abril de 2008 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 16/2007 y también sobre el conflicto 17/2007

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