

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**Conflicto:** 55/2012

**Promotor:** Administración General del Estado

**Administraciones en conflicto:** Administración General del Estado y Comunidad Foral de Navarra

**Objeto:** IS. Volumen de operaciones realizado en territorio común y foral

**Fecha de la resolución:** 15 de diciembre de 2014

## RESOLUCIÓN DE LA JUNTA ARBITRAL

### I. ANTECEDENTES

1º Mediante un escrito presentado en la estafeta de correos nº 25 de Madrid el 8 de noviembre de 2012, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 13, la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) promovió conflicto de competencias frente a la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN) para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto del volumen de operaciones de la entidad (AAA) durante los ejercicios comprendidos en el período 2006-2012.

En el referido escrito, la Directora General de la AEAT alegó que las operaciones que realiza (AAA) de reparto a domicilio de las mercancías compradas a (BBB) por algunos de sus clientes deben calificarse como prestaciones de servicios de mensajería, por lo que, a los efectos de su tributación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido, deben entenderse realizadas desde el lugar donde se presta el servicio.

La Directora General de la AEAT alegó también en el mencionado escrito que, en consecuencia, las operaciones de reparto a domicilio efectuadas por (AAA) en municipios sitios en territorio común (como L'Hospitalet de Llobregat, Alcalá de Henares, Dos Hermanas y Loriguilla) deben considerarse realizadas en dicho territorio.

En cuanto a las demás operaciones que realiza (AAA) en el ejercicio de las actividades propias de su objeto social, la Directora General de la AEAT alegó en el citado escrito que las limitaciones de la comprobación realizada por la HTN para determinar el lugar en el que tales operaciones se realizaron le impedían pronunciarse sobre dicho lugar.

Por todo ello, la Directora General de la AEAT solicitó a esta Junta Arbitral que declare que la HTN debe calcular, conforme a lo establecido en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico, el volumen de operaciones de (AAA) durante los ejercicios comprendidos en el período 2006-2012, ambos inclusive; y que la HTN debe reconocer que una parte de dichas operaciones se realizó en territorio común, ya que las operaciones efectuadas en el marco del contrato que (AAA) suscribió con (BBB) para el reparto a domicilio de las compras realizadas por aquellos de sus clientes que así lo demandaron no deben calificarse como servicios de transporte propiamente dicho, sino como servicios de mensajería; y deben, por tanto, entenderse realizadas desde el lugar donde se efectuaron, por lo que las efectuadas desde lugares sitios en territorio común, deben entenderse realizadas en ese territorio.

2º Mediante Resolución de 21 de noviembre de 2012, el Presidente de esta Junta Arbitral tuvo por planteado el conflicto promovido por la AEAT en el referido escrito de 8 de noviembre de 2012, dio traslado del mismo a la HTN y emplazó a ésta para que, en el plazo de un mes, formulara las alegaciones que considerara pertinentes para fundamentar sus pretensiones y propusiera las pruebas necesarias para acreditar los hechos justificativos de las mismas.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**3º** Mediante un escrito presentado en la Secretaría de esta Junta Arbitral el 19 de febrero de 2013, la Directora-Gerente de la HTN se opuso a la referida pretensión de la AEAT por entender que la aplicación a las operaciones efectivamente realizadas por (AAA) en el período 2008-2011 de las reglas establecidas en los artículos 21 (para el Impuesto sobre Sociedades) y 33 (para el Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico lleva a la conclusión de que en el referido período (AAA) realizó el 100% de sus operaciones en Navarra, por lo que, al tributar exclusivamente en dicho período a la HTN por los mencionados impuestos, había actuado correctamente.

**4º** Mediante Resolución de 3 de octubre de 2013, el Presidente de esta Junta Arbitral dio traslado a la AEAT de las alegaciones formuladas por la HTN en el mencionado escrito de 19 de febrero de 2013, declaró abierto el periodo de instrucción por un plazo de dos meses, designó Ponente al Vocal de esta Junta Arbitral D. José-Antonio Asiáin Ayala y emplazó a las partes para que, en el referido plazo, aportaran los medios de prueba que consideraran oportunos para la acreditación de los hechos justificativos de sus pretensiones.

**5º** Durante el referido periodo de instrucción, ninguna de las Administraciones en conflicto aportó documentación alguna, ni propuso nuevos medios de prueba.

**6º** Mediante Resolución de 1 de marzo de 2014, el Presidente de esta Junta Arbitral, en cumplimiento de lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 17 de su Reglamento, puso de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto y a los interesados y los emplazó a formular, en el plazo de quince días hábiles, cuantas alegaciones estimaran pertinentes para fundamentar sus pretensiones.

**7º** Mediante un escrito presentado en la Estafeta de Correos nº 25 de Madrid el 27 de marzo de 2014, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral el siguiente día 1 de abril, el Director General de la AEAT formuló sus alegaciones finales en las que reiteró su pretensión de que la HTN verifique el lugar en el que (AAA) realizó sus operaciones en el periodo 2006-2012; y la de que reconozca que las operaciones efectuadas por (AAA) en territorio común, en el marco del contrato que suscribió con (BBB) para el reparto a domicilio de las compras realizadas por aquellos de sus clientes que así lo demandaron, deben entenderse realizadas en dicho territorio.

**8º** La HTN no cumplimentó el mencionado trámite de alegaciones finales.

## II NORMAS APLICABLES

**9º** Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

- a) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.
- b) El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.
- c) Las demás disposiciones de general aplicación.

## III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**10º** En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**11º** En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

**12º** Como se deduce de lo expuesto en el capítulo de antecedentes, la primera cuestión controvertida en este conflicto es si las actuaciones efectuadas por la HTN, a requerimiento de la AEAT, para comprobar el lugar de realización de las operaciones llevadas a cabo por (AAA) fueron o no suficientes para establecer conclusiones a ese respecto.

Tal controversia versa sobre la interpretación y aplicación al concreto caso que nos ocupa del artículo 5.1 del Convenio Económico, en el que se establece que el Estado y la Comunidad Foral de Navarra colaborarán en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, se facilitarán mutuamente las informaciones y ayudas necesarias.

Dicha controversia tiene, por tanto, encaje en el artículo 51.1.a) del Convenio Económico.

**13º** A tenor de lo dispuesto en los artículos 23 (relativo al Impuesto sobre Sociedades) y 34.7 (relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico, la competencia inspectora sobre (AAA) corresponde a la HTN, ya que, como reconoce la AEAT en el escrito del planteamiento del conflicto, dicha compañía mercantil tiene su domicilio fiscal en (BBB) (Navarra).

Consta en el expediente que, por esa razón, la AEAT solicitó a la HTN, conforme a lo pactado por ambas Administraciones en los acuerdos sobre control tributario suscritos en 2006, que efectuara una comprobación inspectora de las operaciones efectuadas por (AAA), a fin de determinar mediante ella el territorio en el que, a tenor de lo establecido en el Convenio Económico, debían entenderse realizadas dichas operaciones.

Pues bien, la AEAT sostiene que la comprobación inspectora que llevó a cabo la HTN para cumplimentar dicha solicitud fue insuficiente para la finalidad perseguida, mientras que la HTN considera que fue suficiente.

A nuestro entender, la documentación obrante en el expediente (y, muy especialmente, el informe emitido por el Servicio de Inspección de la HTN el 12 de julio de 2012) pone de manifiesto que la única actuación de comprobación realizada por la HTN fue la de solicitar información a la representante legal de (AAA) sobre algunos de los extremos controvertidos.

Dicha solicitud de información, que se plasmó en una diligencia extendida por el Servicio de Inspección de la HTN el 5 de julio de 2012 en la que se recogen las manifestaciones de la representante legal de (AAA), es, sin duda alguna, pertinente y útil para la finalidad perseguida, pero no es suficiente.

Y no lo es porque no afectó a algunos de los extremos señalados por la AEAT en el Informe de su Dependencia Regional de Inspección de 25 de febrero de 2010 (como, por ejemplo, si las operaciones relacionadas con el servicio de transporte eran o no accesorias del mismo); y, sobre todo, porque no consta que las manifestaciones efectuadas por la representante legal de (AAA) hubieran sido objeto, por parte del Servicio de Inspección de la HTN, de verificación alguna.

Tan insuficiente actuación no satisface las exigencias de colaboración y ayuda que establece el artículo 5 del Convenio Económico y, por ello, debe estimarse la pretensión formulada respecto de este extremo por la AEAT en el escrito de planteamiento de conflicto.

Consiguientemente, la HTN deberá comprobar, mediante el ejercicio de las facultades que le atribuye la normativa reguladora de su Inspección Tributaria, el lugar en el que (AAA) realizó sus operaciones; y deberá informar a la AEAT de las actuaciones de comprobación realizadas a tal fin y de los criterios utilizados para determinar el lugar de realización de las operaciones que hayan sido objeto de comprobación.

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

**14º** La segunda cuestión controvertida en este conflicto guarda estrecha relación con la anterior, ya que se refiere al alcance temporal de la comprobación inspectora que debe llevar a cabo la HTN.

La AEAT sostiene que dicha comprobación debe afectar al período 2006-2012, ya que la primera solicitud cursada a la HTN para la comprobación del volumen de operaciones de (AAA) está fechada el 1 de marzo de 2010 y contenía información relativa a los ejercicios 2006, 2007 y 2008, por lo que, al entender de la AEAT, la HTN debe extender dicha comprobación a los ejercicios comprendidos entre 2006 (por ser el más antiguo de los cuestionados) y 2012 (por ser el del planteamiento del conflicto), ambos inclusive.

Por su parte, la HTN considera que el conflicto debe circunscribirse al periodo 2008-2011, por ser éste el período al que se contraen las actuaciones inspectoras instadas por la AEAT el 24 de abril de 2012.

Consta, sin embargo, en el expediente que el 1 de marzo de 2010 la AEAT solicitó a la HTN "la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio" de (AAA) y que fundamentó esa solicitud en un informe, que acompañó a la misma, de su Dependencia Regional de Inspección de 25 de febrero de 2010.

En ese informe se manifiesta que en su elaboración "se ha tenido en cuenta fundamentalmente información y documentación referente a los ejercicios 2006, 2007 y 2008" y se consigna el volumen de las operaciones declaradas por (AAA) en 2006, 2007 y 2008.

Y consta también en el expediente que la AEAT reiteró dicha solicitud el 24 de abril de 2012 mediante un escrito en el que señaló expresamente que venía a reiterar su anterior solicitud de 1 de marzo de 2010; y en el que alegó que, para verificar el volumen de operaciones realizado en cada territorio por (AAA), el Servicio de Inspección de la HTN debía efectuar la correspondiente comprobación.

Consta asimismo en el expediente que la HTN respondió a dicha solicitud mediante un escrito fechado el 17 de julio de 2012 que tiene como anexo un informe emitido al respecto por su Servicio de Inspección Tributaria el anterior día 12; y que, tanto en dicho escrito como en el mencionado informe, se concluye que (AAA) tributó correctamente en los ejercicios 2008 a 2011, ambos inclusive, en los que atribuyó a la HTN el 100% de sus operaciones.

De lo expuesto se deduce que la AEAT formuló su primera solicitud de comprobación no en 2012, como sostiene la HTN en apoyo de su tesis, sino en 2010; que, aunque en esa primera solicitud no se señala expresamente el alcance temporal de la comprobación interesada, tal alcance se desprende del informe acompañado a la misma, ya que dicho informe hace expresa referencia a las operaciones declaradas por (AAA) en los ejercicios 2006, 2007 y 2008; y que la AEAT reiteró dicha solicitud el 24 de abril de 2012.

Todo ello conduce a la conclusión de que la comprobación inspectora a la que se refiere el último párrafo del apartado 13, debe afectar a las operaciones realizadas por (AAA) en los ejercicios comprendidos entre 2006 y 2012, ambos inclusive.

**15º** La tercera y última cuestión controvertida en este conflicto es si las operaciones efectuadas por (AAA) en el marco del contrato que suscribió con (BBB) para el reparto a domicilio de las compras realizadas por aquellos de sus clientes que así lo demandaron deben calificarse como servicios de transporte propiamente dicho o como servicios de mensajería.

Tal controversia versa sobre el punto de conexión aplicable a dichas operaciones de reparto domiciliario y tiene, por tanto, encaje en el artículo 51.1.b) del Convenio Económico.

**16º** La AEAT alega que dichas operaciones no deben calificarse como servicios de transporte, sino como servicios de mensajería; y que, por tanto, no debe entenderse que se realizaron en su totalidad en Navarra (lugar en el que, como reconoce la AEAT en el escrito de planteamiento

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

to del conflicto, tiene (AAA) su domicilio fiscal), sino que solo deben entenderse realizadas en Navarra las efectuadas desde territorio foral.

Para dirimir dicha cuestión, hay que estar a lo dispuesto en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico.

El primero de ellos, relativo al Impuesto sobre Sociedades, establece en el numeral 1º de su letra B) una regla general (a cuyo tenor "las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio") y diversas excepciones, entre las que figura la señalada en el numeral 2º de su letra C) (a cuyo tenor, "los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa" se entenderán realizados en Navarra cuando el sujeto pasivo que los preste tenga su domicilio fiscal en territorio foral).

Por su parte, el artículo 33 establece en su apartado 6 idéntica regulación para el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A la luz de estas disposiciones, se comprende que la discrepancia entre ambas Administraciones versa sobre la calificación de los servicios prestados por (AAA) a (BBB), pues, si entendiera que tales servicios deben calificarse como servicios de transporte, sería de aplicación la regla especial (que establece como punto de conexión el domicilio fiscal del transportista que preste el servicio), mientras que, si se entendiera que dichos servicios no merecen esa calificación, sería aplicable la regla general (que establece como punto de conexión el lugar desde el que aquellos se presten).

Y es que, mientras la AEAT sostiene que, a los efectos previstos en las citadas disposiciones del Convenio Económico, los servicios prestados por (AAA) a (BBB) son servicios de mensajería para los que en el Impuesto sobre Actividades Económicas existe un epígrafe específico, distinto del que corresponde al transporte, la HTN sostiene que, a los mencionados efectos, tales servicios deben calificarse, como servicios de transporte.

**17º** Para dilucidar si, a los expresados efectos, los servicios de reparto a domicilio prestados por (AAA) a (BBB) deben calificarse o no como servicios de transporte, hay que atender en primer lugar al contrato regulador de la prestación de dichos servicios, que fue suscrito por ambas partes el 1 de noviembre de 2008, ya que sólo en el supuesto de que el mismo no permitiera esclarecer la naturaleza de tales servicios, habría que atender a otros elementos de juicio.

Pues bien, de lo estipulado en ese contrato, hay que destacar, a los efectos que ahora nos ocupan, lo siguiente:

1º. Según consta en su expositivo IV, (BBB) está interesada en contratar los servicios que presta (AAA) para la carga, transporte, distribución y descarga de las mercancías que (BBB) comercializa en sus establecimientos; y (AAA) está interesada en prestar tales servicios.

2º. Según consta en la estipulación I del contrato, éste tiene por objeto el conjunto de operaciones de transporte que (BBB) demanda a (AAA), en virtud de las cuales esta última se obliga al traslado de las mercaderías desde el lugar en el que están depositadas en los establecimientos de (BBB) a los domicilios de los clientes que las adquieran y que reclamen a (BBB) ese servicio.

3º. Consta también en la estipulación I que, en materia de responsabilidad del transportista y de determinación del lugar de entrega de las mercaderías transportadas, habrá que estar a lo dispuesto para el contrato mercantil de transporte terrestre en los artículos 355 y 360 del Código de Comercio; preceptos éstos que estaban vigentes en el momento en que se celebró el contrato en cuestión, aunque posteriormente fueron derogados por la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, que vino a regular el contrato de transporte terrestre de mercancías.

4º. Interesa, por último, resaltar que en el contrato se denomina a (AAA) transportista (estipulación I) y empresa porteadora (estipulación III); y se determina expresamente que, en lo no pre-

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

visto en el mismo, "se estará a las disposiciones reguladoras del contrato mercantil de transporte contenidas en el Código de Comercio y legislación complementaria y concordante".

**18º** A juicio de esta Junta Arbitral, los términos literales del contrato llevan a la conclusión de que se trata de un contrato de transporte terrestre de mercancías, por lo que, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones realizadas en el marco del mismo por (AAA) deben entenderse realizadas en Navarra por ser éste el lugar de su domicilio fiscal.

**19º** Esa conclusión es también aplicable a las operaciones de reparto a domicilio que pudiera haber efectuado (AAA) antes de suscribir dicho contrato, ya que en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico se establece, como ya hemos señalado, un mismo punto de conexión para los servicios de transporte propiamente dichos y para otros servicios análogos, como los de mudanza, remolque y grúa, lo que pone de manifiesto que en el Convenio Económico los servicios consistentes en llevar personas o cosas de un lugar a otro merecen un mismo tratamiento, que se concreta en que deben entenderse prestados en Navarra cuando quien los preste tenga su domicilio fiscal en territorio foral.

Esa visión amplia del transporte que contiene el Convenio Económico se contiene también en la ya citada Ley 15/2009, de 11 de noviembre, que regula el contrato de transporte terrestre de mercancías, ya que ésta, en su artículo 2, define dicho contrato como aquel por el que el porteador se obliga frente al cargador, a cambio de un precio, a trasladar mercancías de un lugar a otro y a ponerlas a disposición de la persona designada en el contrato.

**20º** La conclusión establecida en el apartado anterior no se ve desvirtuada por el hecho de que, como alega la AEAT, (AAA) estuviera dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 849.5, que corresponde a los "servicios de mensajería, recadería y reparto", pues, como ya hemos anticipado, la regulación a la que hay que atender para dilucidar la cuestión controvertida es la contenida en el Convenio Económico y no la contenida en la legislación estatal que regula el mencionado impuesto local.

#### **IV. ACUERDO y FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL MISMO**

En virtud de lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero. Declarar que la HTN deberá calcular el volumen de operaciones de (AAA) en los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 conforme a lo dispuesto en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico.

Segundo. Declarar que, en la realización de dicho cálculo, el Servicio de Inspección de la HTN deberá comprobar íntegramente los extremos a los que se refiere el informe de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de 25 de febrero de 2010, acompañado a la solicitud formulada por dicha Administración el 1 de marzo de 2010.

Tercero. Declarar que, en la realización de dicho cálculo, los servicios de reparto a domicilio prestados por (AAA) a (BBB) en el marco del contrato suscrito el 1 de noviembre de 2008 deberán entenderse realizados en Navarra.

Cuarto. Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Comunidad Foral de Navarra y a (AAA).

#### **V. EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO**

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá in-

Resolución confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2015, que se incluye tras el texto de esta Resolución

terponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 15 de diciembre de 2014

Esta Sentencia confirma la Resolución de 15 de diciembre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 55/2012

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN SEGUNDA**

**Sentencia de 14 de diciembre de 2015**

En la Villa de Madrid, a catorce de Diciembre de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso contencioso-administrativo 167/15, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la resolución aprobada el 15 de diciembre de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto 55/12 planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria de Navarra a fin de resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones respecto del reparto territorial del volumen de operaciones de la entidad (AAA), durante los ejercicios comprendidos en el período 2006-2012. Ha intervenido como parte demandada la Comunidad Foral de Navarra, representada por el procurador don (...).

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Administración General del Estado interpuso el presente recurso contencioso-administrativo en escrito presentado el 10 de marzo de 2015. Una vez admitido y recibido el expediente administrativo, se le dio traslado para que formalizase la demanda, lo que verificó el 22 de mayo de 2015.

Inicia su alegato precisando que impugna la resolución de la Junta Arbitral en cuanto entiende que los servicios que presta (AAA, S.A.) (en lo sucesivo, (AAA)), a (BBB, S.A.) ((BBB), en adelante), son de transporte terrestre de mercancías y no meras operaciones de mensajería, calificación aquella primera que lleva como consecuencia que, a efectos tributarios, deban entenderse prestados en Navarra, en cuyo territorio (AAA) tiene su domicilio fiscal. Ocurre así, porque conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, según la redacción aprobada por la Ley 25/2003, de 15 de julio (BOE de 16 de julio), quedan esas operaciones sometidas a la regla especial del punto de conexión [se considerarán realizadas en Navarra las operaciones cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en su territorio -artículo 21.C).2º-], en lugar de a la regla general [se considera realizadas en Navarra las prestaciones de servicios que se efectúen desde su territorio -artículo 21.B).1º-], a la que se sujetarían si fueran considerados, como pretende la Administración del Estado en la demanda, operaciones de simple mensajería o reparto [artículos 21.C).2º].

Entiende que la conclusión a que llega la Junta Arbitral no es acertada porque no se debe estar simplemente a la literalidad de los términos gramaticales del contrato suscrito entre las citadas compañías. Obviamente dice-, llevar mercancías desde los supermercados de (BBB) hasta el domicilio de sus clientes implica el transporte de las mismas, pero ello no significa que tal transporte no deba ser calificado como servicio de mensajería o reparto.

Estima decisivo determinar el tipo de transporte de que se trata, para lo que acude a las tarifas del impuesto sobre actividades económicas. A estos efectos, juzga inadecuado acudir a la división 7 ("transporte y comunicaciones"), debiendo estarse a la división 8 ("instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres"), en cuya agrupación 84 ("servicios prestados a las empresas") se encuentra el epígrafe 849.5 ("servicios de mensajería, re-

Esta Sentencia confirma la Resolución de 15 de diciembre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 55/2012

cadería y reparto y manipulación de correspondencia"), que es la definición que conviene a las prestaciones que recibe (BBB) de (AAA).

Afirma que tal criterio es el seguido por la Dirección General de Tributos en numerosas consultas. Cita, sin mayor precisión, las de 11 de enero de 2002, 7 de marzo de 2004, 3 de diciembre de 2004, 25 de octubre de 2005, 6 de octubre de 2006, 10 de octubre de 2006, 7 de marzo de 2007 y 6 de abril de 2009.

De acuerdo con todo ello y en virtud de los artículos 21 y 33 del Convenio Económico, a efectos de su tributación por el impuesto sobre sociedades y el que grava el valor añadido, las operaciones litigiosas deben entenderse realizadas desde el lugar donde se presta el servicio.

Termina solicitando el dictado de sentencia que estime el recurso contencioso-administrativo y anule la resolución impugnada.

**SEGUNDO.-** La Comunidad Foral de Navarra contestó la demanda mediante escrito presentado el 24 de junio de 2015, en el que interesó su desestimación.

Sostiene que la demanda parece contemplar un supuesto ideal, que sirviera para desarrollar su tesis general de que ha de aplicarse otro punto de conexión a un hipotético y general "reparto" respecto de un transporte de mercancías y no el concreto y específico objeto real examinado por la Junta Arbitral. Añade que el Convenio no establece un punto de conexión diferente para una supuesta actividad de "reparto". Si lo hubiera establecido y no se hubiera definido en el Convenio, la diferencia conceptual entre transporte y reparto podría intentar hallarse en otras normas que contemplasen también esas dos realidades. Pero la pretensión actora lo que realmente interesa es desgajar de un concepto claro (transporte) una especie del mismo para crear un nuevo punto de conexión para tal actividad, en contra de lo que la norma legal convenida establece. Considera que lo anterior sería suficiente para desestimar la demanda.

Expone que, en cualquier caso, el examen de la realidad obligacional asumida por (AAA) para con (BBB) lleva a la inequívoca conclusión de que la operativa de la primera no constituye un "reparto o mensajería" sino un servicio de transporte. Así se obtiene de la sentencia dictada por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 26 de mayo de 2015 (recurso contencioso-administrativo 328/14, FJ 6º), que, entre otras cosas, niega virtualidad a los posibles diversos encuadramientos en las tarifas del impuesto sobre actividades económicas.

Considera que la solución del litigio pasa por la interpretación de los artículos 21 y 33 del Convenio Económico. Se establece una regla especial de conexión para los servicios de transporte, incluidos los de mudanza, remolque y grúa. Tal es el transporte que contempla la norma: el que se lleva a cabo por medios de tracción mecánica, a través de vías e infraestructuras, disponiendo el transportista las rutas, los vehículos, las periodicidades y las cargas que asume. En su opinión, todas las acepciones que atribuye el Diccionario de la Real Academia Española al vocablo "transporte" convienen a la actividad desarrolladas por (AAA) en su relación con (BBB). No hay en el Convenio ninguna llamada a los tributos locales para interpretar e integrar sus normas. Las expresiones del Convenio deben ser entendidas aplicando los criterios hermenéuticos generales [artículos 3.1 del Código Civil y 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)]. Subraya que cuando la Dirección General de Tributos ha tenido que interpretar el concepto de servicios de transporte no ha acudido al impuesto sobre actividades económicas, sino a las reglas generales de interpretación. Cita la consulta 612/03, de 6 de mayo.

Indica que la normativa sectorial sobre transporte, contenida en la Ley 15/2009, de 11 de noviembre, del contrato de transporte terrestre de mercancías (BOE de 12 de noviembre), y en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (BOE de 31 de julio), conduce a la conclusión de que el contrato suscrito entre (AAA) y (BBB) encaja a la perfección en sus definiciones.

Reitera que para calificar la actividad contratada no cabe acudir a las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (el artículo 7 del Convenio Económico no lo autoriza) y subraya como

Esta Sentencia confirma la Resolución de 15 de diciembre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 55/2012

la norma, al establecer el punto de conexión especial, emplea la expresión "incluso" («Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa») para extender todavía más su alcance. Dice no entender cómo un servicio de mudanzas, o de remolque o de grúa es transporte a estos efectos y no las operaciones derivadas de un genuino contrato de transporte, como el litigioso. A su entender, la intención del legislador fue acoger en este punto de conexión las figuras intermedias que incluyan sólo alguna o algunas de las prestaciones de la mudanza, el remolque y la grúa, además del transporte.

**TERCERO.-** Concedido el trámite de conclusiones, fue evacuado por la Administración General del Estado el 1 de julio de 2015 y por la Comunidad Foral de Navarra el día 9 del mismo mes, remitiéndose a sus respectivos escritos rectores.

**CUARTO.-** Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 13 de julio de 2015, fijándose al efecto el día 9 de diciembre siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia: Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. (...), Magistrado de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El debate que suscita el recurso contencioso-administrativo instado por la Administración General del Estado se ciñe a una cuestión precisa: determinar sí, como decide la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (resolución de 15 de diciembre de 2014, en el conflicto 55/12), los servicios que (AAA) presta a (BBB) en virtud del contrato suscrito el 1 de noviembre de 2008 son de transporte y, por ello, quedarían sometidos al punto de conexión especial previsto en el artículo 21.C).2º del citado Convenio Económico, en la redacción de la Ley 25/2003 (se entienden realizadas en Navarra las operaciones cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en su territorio) o, por el contrario, como sostiene la Administración demandante, constituyen un servicio de paquetería y reparto que quedaría, en su opinión, sujeto al punto de conexión general del artículo 21.8).1º (las prestaciones de servicios se reputan realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio).

Para zanjar tal debate, debemos dejar sucinta constancia del marco normativo aplicable y hacer una somera descripción del contrato pactado entre las dos mencionadas compañías.

El Convenio Económico en cuestión, en lo que a la prestación de servicios se refiere y en lo que ahora interesa, al disciplinar el lugar de realización de las operaciones, dispone que se entienden realizadas en Navarra las efectuadas desde su territorio [artículo 21.8).1º], no obstante, y por excepción, se consideran prestados en la Comunidad Foral todos los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa, cuando el sujeto pasivo que los practique tenga su domicilio fiscal en dicho territorio [artículo 21.C).2º]. Lo mismo vale para los arrendamientos de medios de transporte [artículo 21.c).3º]. La precisión del lugar de realización de las operaciones determina la competencia para la exacción, la gestión y la inspección en relación con los impuestos sobre sociedades y el valor añadido (artículos 19, 22, 23, 33 y 34).

El contrato suscrito entre (AAA) y (BBB) en el año 2008 tiene por objeto la carga, el transporte, la distribución y la descarga por la primera de las mercancías que la segunda comercializa en sus establecimientos. En particular, se trata de que (AAA) traslade las mercancías desde los establecimientos de (BBB) al domicilio de los clientes que las adquieran y soliciten ese servicio. En materia de responsabilidad del transportista y para la determinación del lugar de entrega de las mercaderías, las partes se remitieron a los artículos 355 y 360 del Código de Comercio (hoy artículos 6, 33, 46 y siguientes de la Ley 15/2009). Respecto de lo no expresamente pactado en el contrato, se sometieron a las normas previstas en el Código de Comercio para el contrato mercantil de transporte y en la "legislación complementaria y concordantes".

Pues bien, a lo vista de lo anterior llama poderosamente la atención la pretensión de la Administración General del Estado de singularizar, dentro del contrato de transporte de mercancías, una modalidad especial, que denomina de "mensajería y reparto". Sorprende tal planteamiento

Esta Sentencia confirma la Resolución de 15 de diciembre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 55/2012

porque, aun cuando así se concluyera, no por ello dejaría de aplicarse el punto de conexión del artículo 21.C).2º del Convenio Económico, que se refiere a los servicios de transporte en sentido amplio, incluyendo incluso la mudanza, el remolque y la grúa, además de contemplar también en el punto 3º de la misma norma el alquiler de los medios mediante los que se desarrolla. Como señala la Comunidad Foral de Navarra, la pretensión de desgajar de un concepto claro (transporte) una especie del mismo a fin de crear un nuevo punto de conexión para tal actividad no tiene apoyo en el Convenio Económico, que señala un punto de conexión especial para los servicios de transporte, sin más.

Desde luego, el recorrido interpretativo que propone el abogado del Estado carece de todo sustento normativo. Ciertamente, con arreglo al artículo 7 del Convenio Económico, la Comunidad Foral de Navarra se comprometió, en la elaboración de la normativa tributaria, a utilizar «la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común» [letra d)]. Sin embargo, esta obligación no conlleva como consecuencia que la exégesis de las nociones utilizadas en el Convenio deba llevarse a cabo conforme al alcance que se les otorga en relación con un concreto tributo estatal o local, realizando una transposición automática de la regulación específica del mismo a los conceptos genéricos aplicados en aquél para la distribución del poder tributario entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Nuestra sentencia de 26 de mayo de 2015 (recurso contencioso-administrativo 328/14, FJ 8º; ES:TS: 2015:2400), evocada en la contestación a la demanda, ha puesto de manifiesto la irrelevancia a los efectos que nos ocupan (localización del lugar de prestaciones de servicios) de las distinciones que el abigarrado nomenclátor del impuesto sobre actividades económicas dispone. En dicha sentencia hemos recordado que ese tributo local grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas por los sujetos pasivos (las personas físicas o jurídicas que las realizan), lo que poco tiene que ver con la determinación del lugar de las operaciones económicas a efectos de los impuestos sobre sociedades y el valor añadido, para distribuir las pertinentes potestades tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

**SEGUNDO.-** Las reflexiones que preceden serían suficientes para desestimar la demanda, pero si seguimos el camino argumental sugerido por la Administración del Estado el desenlace no puede ser otro, pues el objeto del contrato pactado entre (AAA) y (BBB) está integrado por genuinas prestaciones de transporte de mercancías, a las que alcanza la cláusula del artículo 21.C).2º del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

En efecto, si se atiende al objeto del pacto se comprueba que cuadra a la perfección en la definición del contrato de transporte de mercancías facilitado por el artículo 2.1, en relación con el artículo 4, de la Ley 15/2009: aquél por el que el porteador ((AAA) se obliga frente al cargador (BBB), a cambio de un precio, a trasladar mercancías (las que comercializa esta segunda empresa) de un lugar a otro (desde sus establecimientos al domicilio de sus clientes) y ponerlas a disposición de la persona designada (dichos clientes).

Se ha de tener en cuenta que la naturaleza del contrato no viene determinada por el volumen, la cantidad o la naturaleza de las mercancías transportadas. La Ley habla de "mercancías", sin mayor precisión. Así, el artículo 7 considera "bulto" cada unidad material de carga diferenciada que forma las mercancías objeto de transporte, con independencia de su volumen, dimensiones y contenido (apartado 1). Por otro lado, reputa "envío o remesa" la mercancía que el cargador entrega simultáneamente al porteador para su transporte y entrega a un único destinatario, desde un único lugar de carga a un único lugar de destino (apartado 2), pudiendo el contrato de transporte tener por objeto un solo envío o una serie de ellos (apartado 3).

Así las cosas, se ha de concluir que el contrato litigioso es un genuino contrato de transporte de mercancías, figura obligacional que admite la modalidad de "transporte continuado", por el que el porteador (AAA) se obliga frente a un mismo cargador (BBB) a realizar una pluralidad de envíos de forma sucesiva en el tiempo (artículo 8.1). Y no se opone a esta conclusión el hecho de que en el momento de contrato no se sepa con precisión cuáles sean el número, la frecuencia, las características y el destino de los envíos, pues pueden determinarse después, antes de su inicio (artículo 8.2).

Esta Sentencia confirma la Resolución de 15 de diciembre de 2014 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra sobre el conflicto 55/2012

Sí se añade la decidida voluntad de los contratantes de considerar el pacto suscrito entrabas como un contrato de transporte, evidenciada por la expresa remisión a la normativa mercantil reguladora del mismo, queda patente el erróneo planteamiento de la demanda, sin perjuicio de que insistimos- aunque fuera calificado el contrato como de mensajería o de reparto de mercancías, no por ello dejaría de ser un contrato de transporte de las mismas, pues la mensajería y el reparto constituyen una modalidad del mismo, por más que a determinados efectos (v.gr.: en el impuesto sobre actividades económicas) tengan un tratamiento específico, tratamiento específico que, como hemos visto, resulta irrelevante a los efectos de nuestro actual enjuiciamiento.

Frente a lo anterior poco valen las conclusiones de la Dirección General de Tributos en las consultas que se citan en la demanda. En primer lugar, porque los criterios interpretativos de dicho centro directivo no pueden vincular a este Tribunal. En segundo término, porque todas ellas se refieren a la calificación de contratos a efectos de su inclusión en uno u otro epígrafe del impuesto sobre actividades económicas y considerarlos servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia, para integrarlos en el epígrafe 849.5 en lugar de en alguno de los que integran la división 7, dedicada al transporte y las comunicaciones. La inclusión insistimos- en aquel epígrafe no niega su condición de servicios de transporte a los efectos del artículo 21.C).2º del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

**TERCERO.-** Conforme a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley de esta jurisdicción, las costas deben ser impuestas a la Administración demandante, si bien, haciendo uso de la facultad que nos confiere el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de cuatro mil euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

### **FALLAMOS**

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo 167/15, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la resolución aprobada el 15 de diciembre de 2014 por la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto 55/12 planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Hacienda Tributaria de Navarra a fin de resolver la discrepancia surgida entrabas Administraciones respecto del reparto territorial del volumen de operaciones de la entidad (AAA), durante los ejercicios comprendidos en el período 2006-2012, acto administrativo que confirmamos por ser ajustado a Derecho, imponiendo las costas a la Administración demandante, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.