

FACULTAD
DE CIENCIAS
JURÍDICAS



ZIENTZIA
JURIDIKOEN
FAKULTATEA

TRABAJO FIN DE ESTUDIOS / GRADU AMAIERAKO LANA
Doble Grado en Administración y Dirección de Empresas y en Derecho

**EL CONVENIO ECONÓMICO:
SU ANCLAJE JURÍDICO Y LOS PUNTOS DE CONEXIÓN**

Laura Esain Martínez

DIRECTOR / ZUZENDARIA
Fernando De La Hucha Celador

Pamplona / Iruñea

9 de enero de 2017

RESUMEN: En virtud del régimen foral navarro, el Convenio Económico establece y armoniza las relaciones tributarias y financieras entre Navarra y el Estado. La convivencia de diferentes sistemas tributarios en España ha suscitado una persistente suspicacia hacia el modelo foral. Por ello, el presente trabajo trata de profundizar en el modo en el que se organiza ese reparto del poder tributario entre ambas Administraciones.

Una de las conclusiones más relevantes es la perfecta compatibilidad del sistema del Convenio con el sistema constitucional, así como con el marco europeo. Dentro del ordenamiento nacional, los criterios de sujeción al poder tributario de la Comunidad Foral constituyen la esencia del poder tributario compartido. Centrando la atención en los regímenes forales vasco y navarro, y a pesar de las similitudes que guardan entre ellos, las relaciones entre dichos territorios no encuentran previsión legal y su regulación perfeccionaría la coherencia de ambos regímenes con el actual ordenamiento jurídico nacional.

PALABRAS CLAVE: Convenio Económico, Comunidad Foral de Navarra, Puntos de conexión, Domicilio fiscal, Junta Arbitral.

ABSTRACT: According to the foral regime of Navarre, the Economic Agreement establishes and harmonizes the tax and financial relations between Navarre and the State. The coexistence of different tax systems in Spain has caused a persistent suspicion towards the foral model. Thus, this paper tries to delve into the distribution of the tax power between these two Administrations.

One of the most relevant conclusions is the perfect compatibility of the Economic Agreement with the constitutional system, as well as with the european framework. Within the national legal system, the submission rules to the tax power of the Foral Community constitutes the essence of the shared tax power. Focusing on the regimes from Basque Country and Navarre, and despite the similarities between them, the relations between these territories do not find legal provision and a new regulation of them would improve the coherence of both regimes with the current national legal system.

KEYWORDS: Economic Agreement, Foral Community of Navarre, Connection points, Tax address, Arbitration Board.

LABURPENA: Nafar erregimen foralari esker, Hitzarmen Ekonomikoak Nafarroaren eta Estatuaren arteko zerga- eta finantza-harremanak ezartzen eta bateratzen ditu. Espainian erregimen desberdinen elkarbizitzak nolabaiteko mesfidantza iraunkorra sorrarazi du eredu foralerantz. Horrela, ikerlan honek botere zergadun horren banaketan sakontzen du.

Hitzarmen sistemaren bateragarritasuna, bai konstituzio sisteman, bai europar sisteman, ondorio garrantzitsuenetariko bat da. Ordenamendu nazionalaren barne, zerga-bilketan Foru Komunitateak duen eskuduntza ezarriko duten irizpideak funtsezkoak dira botere zergadun partekatu horretan. Eusko eta nafar erregimen foralak antzekoak diren arren, lurralde horien arteko harremanak ez dira juridikoki aurreikusi eta haien arauketa berriak ordenamendu juridiko nazionalarekiko koherentzia hobetuko luke.

HITZ GAKOAK: Hitzarmen Ekonomikoa, Nafarroako Foru Komunitatea, Konexio-puntuak, Zerga-egoitza, Batzorde Arbitrala.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
CAPV	Comunidad Autónoma del País Vasco
CFN	Comunidad Foral de Navarra
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
DA	Disposición Adicional
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JAN	Junta Arbitral de Navarra
JAPV	Junta Arbitral del País Vasco
LCEN	Ley del Convenio Económico de Navarra
LFGT	Ley Foral General Tributaria
LFIS	Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LORAFNA	Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra
STC	Sentencia del TC
STJCE	Sentencia del TJCE
STS	Sentencia del TS
TC	Tribunal Constitucional
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

ÍNDICE

ABREVIATURAS	3
I. INTRODUCCIÓN	5
II. EL CONVENIO ECONÓMICO EN EL MARCO DE LA CONSTITUCIÓN Y DEL AMEJORAMIENTO	6
1. Inserción constitucional del Convenio Económico: su aprobación y tramitación	7
2. Caracteres	10
3. Contenido	11
III. INSERCIÓN DEL CONVENIO ECONÓMICO EN LA UNIÓN EUROPEA 14	
1. Sentencia sobre el asunto “Islas Azores”	14
2. Sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008	16
3. Consecuencias de la sentencias del TJCE sobre el sistema fiscal foral	17
IV. PUNTOS DE CONEXIÓN	18
1. Cuestiones generales	18
2. Personas físicas	19
3. Cambio de domicilio fiscal de las personas físicas	26
3.1. <i>Procedimiento para instar el cambio de domicilio fiscal de las personas físicas</i> 29	
3.2. <i>Cambio de oficio del domicilio fiscal de las personas físicas</i>	32
4. Personas jurídicas	35
5. Cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas	36
V. LA JUNTA ARBITRAL: ÓRGANO DE DELIBERACIÓN Y RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS	39
VI. LAS RELACIONES HORIZONTALES ENTRE CONVENIO Y CONCIERTO	41
1. Inexistencia de un órgano competente para la resolución de los conflictos sobre domiciliación de contribuyentes y los puntos de conexión entre la CFN y la CAPV	43
2. Órgano competente para conocer los conflictos sobre domiciliación de contribuyentes y los puntos de conexión entre la CFN y la CAPV; cuestiones doctrinales	46
VII. CONCLUSIONES	51
VIII. FUENTES CONSULTADAS	55
1. Normativa	55
2. Bibliografía	55
3. Jurisprudencia	57

I. INTRODUCCIÓN

Las numerosas y recientes críticas vertidas sobre el funcionamiento del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y sobre las modificaciones de éste¹ ha llevado a que los regímenes forales se hayan vuelto a poner en tela de juicio. Se han alzado múltiples voces en contra de los regímenes vasco y navarro, argumentando que los actuales fallos del sistema de la Ley Orgánica sobre Financiación de las Comunidades Autónomas (Ley 8/1980, de 22 de septiembre) se acentúan, precisamente, por la existencia de aquéllos, obviando que dicha norma no se aplica a los territorios forales.

La coexistencia de diferentes sistemas tributarios siempre ha originado, incluso con anterioridad a la entrada en vigor de la Constitución de 1978, una permanente inquietud y suspicacia hacia el modelo foral. En virtud del régimen foral navarro, el Convenio Económico es un acuerdo político de convivencia con el Estado en el que se establece un sistema tributario y financiero propio y singular que regula las relaciones financieras y tributarias entre la Comunidad Foral de Navarra y el Estado. Es precisamente la controversia que suscita este sistema la que ha motivado el desarrollo de este trabajo.

Por ello, en primer lugar, se ha tratado de mostrar de qué manera se acopla el Convenio Económico en el sistema constitucional y cómo se acomoda el mismo en el marco de la Unión Europea. Respecto al acomodo del texto en el ordenamiento jurídico nacional, se proyecta el amparo y absoluto respeto que le proporciona la propia Constitución Española al Convenio y, adicionalmente, se exponen aquellas normas que avalan y afianzan el mantenimiento del Convenio en el sistema constitucional español. Además, se presentan brevemente los rasgos más característicos de la norma y el contenido de la misma. En relación con la situación del Convenio en el marco europeo, se trae a colación una sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 2006, que culminaría con la de 2008 referida al País Vasco, en la que se establecieron los requisitos para validar la existencia de un régimen fiscal regional diferenciado dentro de un mismo Estado, y que en definitiva, respaldan el sistema fiscal que articula el Convenio.

¹ Cabe recordar que el sistema vigente desde 2009 ha caducado.

A continuación, se ahonda en la regulación de los *puntos de conexión* del sistema fiscal de Navarra. Se trata de exponer los criterios de sujeción al poder tributario de la Comunidad Foral, tanto de las personas físicas, como de las jurídicas, y de mostrar la manera en la que se gestiona la recaudación de los impuestos entre la Administración central y la navarra.

Al hilo de lo anterior, es necesario conocer el órgano que se encarga de estudiar y resolver los conflictos surgidos como consecuencia de las relaciones que mantiene Navarra con el Estado y/o con el resto de Comunidades Autónomas: la Junta Arbitral. En múltiples ocasiones afloran problemas derivados de la diferente interpretación y aplicación del Convenio Económico que hacen las Administraciones de un territorio y otro, y es entonces cuando la Junta Arbitral entra a conocer el asunto y procura solventarlo.

Tras ello, resulta fundamental las relaciones y diferencias que pueden aparecer, y de hecho, aparecen, entre la Comunidad Foral de Navarra y la Comunidad Autónoma Vasca², ya que ambas están sometidas a regímenes forales, y no existe en la actualidad un reconocimiento mutuo de ese *status*, lo que significa que tampoco se prevé ningún procedimiento específico para las controversias y las colisiones que surjan entre ambas.

Por último, se exponen las conclusiones extraídas del presente trabajo.

II. EL CONVENIO ECONÓMICO EN EL MARCO DE LA CONSTITUCIÓN Y DEL AMEJORAMIENTO

El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 28/1990, de 26 de diciembre de 1990) configura el peculiar sistema de financiación de esta última. Navarra tiene potestad para establecer, regular y mantener su propio régimen tributario³, en virtud de los derechos históricos plasmados en su régimen foral.

Dicha Ley es consecuencia del acuerdo alcanzado entre la Administración de la Comunidad Foral y la Administración estatal, a través del cual se rige la actividad financiera y tributaria de Navarra. Así, el texto establece la necesaria coordinación y

² En puridad, como veremos, los conflictos se producen no con el País Vasco, sino con los territorios históricos que integran dicha Comunidad Autónoma.

³ Veremos cómo esta expresión, correcta *ab initio*, debe ser matizada.

colaboración entre ambas Administraciones, las reglas para armonizar ambos regímenes fiscales y los criterios para calcular la aportación de Navarra al Estado por los servicios y funciones que no tiene transferidos y/o que son competencia exclusiva de este último.

Este sistema surgió a mediados del siglo XIX, cuando Navarra perdió la condición de Reino⁴ y se produjo el reconocimiento de los Fueros sin perjuicio de la unidad constitucional, cuestión que daría para un comentario extenso, y que se plasma en la CE de 1978 cuando declara, *sensu contrario*, no derogada para Navarra la Ley de 25 de octubre de 1839. En sus casi 180 años de existencia, ha coexistido con regímenes políticos y tributarios de todo tipo, hasta adecuarse a las exigencias impuestas por la Unión Europea para el mercado común europeo.

1. Inserción constitucional del Convenio Económico: su aprobación y tramitación

Respecto al encaje del sistema de Convenio en el ordenamiento jurídico español, a diferencia del resto de Comunidades de régimen común⁵, cabe señalar que no se deriva de los arts. 156 a 158 de la CE, sino de su Disposición Adicional Primera, la cual dispone que la norma suprema del ordenamiento ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. También la DA Segunda de la LOFCA establece que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico, dejando al margen de la aplicación de dicha Ley Orgánica el régimen tributario convenido de la Comunidad Foral⁶. No obstante, la aplicación de la LOFCA en Navarra ha sido cuestionada, por el Tribunal Constitucional, en lo que se refiere a la creación de tributos propios distintos de los convenidos, habiendo de tener presente que Navarra no es sólo un territorio foral, sino también una Comunidad

⁴ El fin de la independencia se produjo en 1512, mientras que la desaparición del Reino se produjo, con carácter definitivo, en 1841.

⁵ También aquí habría que hacer matizaciones en el caso del País Vasco que, como Comunidad Autónoma, es la que menos competencias tributarias posee, ya que el Concierto, pese a su denominación, otorga poderes tributarios a los territorios históricos y no a la Comunidad en cuanto tal, salvo de carácter residual.

⁶ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*. Serie Echeagaray, núm. 2. Donostia-San Sebastián, 2006, página 73.

Autónoma y que el art. 39 del Amejoramiento y el art. 2.2 del Convenio le reconocen esta facultad⁷.

Conviene indicar que el titular de los derechos históricos constitucionalmente reconocidos en la DA 1ª de la CE no es la Comunidad Foral de Navarra, sino Navarra como territorio foral⁸. De hecho, la CFN es una entidad constituida con posterioridad a la entrada en vigor de la Constitución Española, pues es a partir de la LO 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA), que es cuando adquiere dicha condición, transformándose la Comunidad Foral en una Comunidad específica puesto que aúna los derechos históricos (como territorio foral) y las competencias autonómicas (como Comunidad Autónoma), como veremos a continuación. De hecho, las competencias autonómicas se añadieron a los derechos históricos como consecuencia del acceso en 1982 a la condición de Comunidad Autónoma, sin que ello suponga la pérdida de su consideración como territorio foral. De ahí su posible y correcta (aunque no muy ortodoxa) denominación como Comunidad Autónoma Foral. Ello supone que hubiera sido perfectamente posible la actualización del régimen foral y de los derechos históricos de Navarra, aunque el territorio foral (o provincia foral) no se hubiera transformado en Comunidad Foral. Todo ello conlleva importantes implicaciones, ya que si en lugar de constituirse como Comunidad Foral, hubiese optado por continuar siendo provincia foral, ésta continuaría siendo titular de los mismos derechos históricos que en la actualidad, con la capacidad de “mantener, establecer y regular” su “propio” régimen tributario⁹.

Por otra parte, es llamativo el procedimiento de inserción del Convenio en dicho sistema constitucional. A pesar de que la forma de aprobación de los Convenios a lo largo de la historia ha sido variable, la vigente Constitución Española no establece ninguna reserva normativa a la hora de establecer la aprobación del Convenio. Sin embargo, el artículo 45.4 de la LORAFNA señala que se aprobará “mediante ley

⁷ Son fundamentales las SS. 208/2012, de 14 de noviembre y 110/2014, de 25 de junio, y especialmente relevantes los votos particulares.

⁸ Difícilmente la CE de 1978 estaría respetando los derechos históricos de la Comunidad Foral cuando esta no existía sino hasta la aprobación *sui generis* del Amejoramiento en 1982, como señalamos en el texto principal. El acceso *sui generis* se produjo mediante la vía de la DA Primera de la CE, y no mediante el procedimiento general de los arts. 151 o 143 de la norma suprema. Ahondar en este punto nos llevaría a una extensión inusitada de este trabajo.

⁹ DE LA HUCHA CELADOR, F. *La inserción constitucional del Convenio Económico de Navarra*. Universidad Pública de Navarra. Pamplona, 2010, página 13.

ordinaria”¹⁰. No es indiferente, pues, la forma jurídica de su incorporación al ordenamiento estatal, ya que se debe respetar el sistema de fuentes y la jerarquía normativa. El Convenio existe no porque ambas Administraciones hayan llegado a un pacto sobre el contenido material del mismo, sino porque esa convención se incorpora al ordenamiento jurídico a través de los mecanismos que la legislación estatal establece¹¹.

La Ley de aprobación del Convenio constituye, formalmente, una norma de ratificación de los acuerdos suscritos por los representantes del Gobierno de la Nación y de la Diputación de Navarra. De hecho, la norma que incorpora el Convenio es de artículo único, en la cual se adjunta dicho acuerdo, de forma que no cabe la introducción de enmiendas al articulado del Convenio por parte del Parlamento de Navarra ni del Congreso. Formalmente, por tanto, la esencia de la norma conforma un mero Anexo de dicha Ley¹².

El mecanismo es el tradicional desde 1877 (si bien el Convenio de dicho año se aprobó mediante Real Decreto), aunque deja a los representantes parlamentarios en una posición de debilidad, ya que no pueden introducir enmiendas en el Anexo (aunque vaya en forma de articulado), incluso en el supuesto de contener normas inconstitucionales¹³.

Esta Ley ordinaria del Estado, es a su vez, no sólo parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Foral, sino también del ordenamiento jurídico del resto de las CCAA, en cuanto la concreción de sus potestades tributarias y la compartición de las mismas con el Estado se contienen en el Convenio.

¹⁰ Si partimos de la tesis en cuya virtud la reserva de ley solo puede ser establecida por el texto constitucional, estaríamos ante una norma que contiene una preferencia de ley, lo cual conlleva una congelación del rango. Para ello, hay que partir de la distinción entre reserva normativa, de donde dimanar la reserva de ley y reserva reglamentaria (inexistente en nuestra CE, aunque sí presente en el Anteproyecto, siguiendo el modelo francés). A fin de no ahondar mucho en esta cuestión, puede consultarse GIANNINI, M.S. *Diritto Amministrativo*, Ed. Giuffrè, volume primo, Milano, 1993. En otros términos, si se acepta esta tesis, una Ley Orgánica no puede establecer una reserva de ley.

¹¹ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico...* Op. Cit., página 72.

¹² DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico...* Op. Cit., página 75.

¹³ Aunque pertenezca al pasado y fuera corregido en la reforma de 1998, el primitivo Convenio de 1990 contenía una norma inconstitucional, ya que en el caso de tributación conjunta en el IRPF, cuando uno de los miembros de la unidad familiar convencional (matrimonio) residía en Navarra y el otro en otra Comunidad, primaba -para optar por la citada tributación- la residencia del cónyuge varón, lo cual vulneraba el principio de no discriminación por razón de sexo (art. 14 de la CE).

La Ley del Convenio no puede derogar éste ni modificarlo unilateralmente sede parlamentaria porque el sistema de financiación de la CFN goza de la garantía institucional que le brinda la Constitución en la DA mencionada anteriormente.

El texto del actual Convenio fue firmado el 31 de julio de 1990, cuando se alcanzó un acuerdo con el voto unánime de todos los comisionados navarros, lo cual, garantizaba el acuerdo en el Parlamento Foral. Tras su tramitación parlamentaria, fue publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el 27 de diciembre de aquel año. Desde entonces, ha sido actualizado en 1993, 1997, 2003, 2007 y 2015 para acomodarse, fundamentalmente, a los cambios habidos en el sistema tributario español.

El respaldo al Convenio Económico ha sido mayoritario tanto en el Parlamento de Navarra, como en las Cortes Generales, en su aprobación y en las posteriores modificaciones, con un 97% de votos emitidos favorables y únicamente un 1% de votos en contra y un 2% de abstenciones.

2. Caracteres

Con ánimo de aproximarnos un poco más al texto, interesa resaltar cinco características básicas del Convenio. En primer lugar, es una norma que tiene un *fundamento histórico*, dado que es una facultad que Navarra conserva desde la pérdida de la condición de Reino¹⁴ y ha perdurado hasta la actualidad con numerosas modificaciones y actualizaciones siempre pactadas¹⁵.

En segundo lugar, estamos ante una Ley con *escudo constitucional*. Tal y como señalaba anteriormente, la Carta Magna “ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”, entre los que se encuentra, de forma sobresaliente, la actividad tributaria y financiera.

¹⁴ Sin ánimo de polemizar, el Convenio aparece, con tal expresión, en 1877 y se aprueba mediante Real Decreto: sobre la evolución puede verse, ALLI ARANGUREN, J.C., *Caracterización y fundamentación jurídica de la Ley de 1841 y de los convenios de Tejada Valdosa (1877) y Calvo Sotelo (1927)* en Iura Vasconiae, núm. 6, 2006, FEDHAV, Donostia, pp. 515-646. Entre 1841 y 1877 es impropio hablar de Convenio, aunque no de Fueros y de un sistema tributario propio. Y, sin ánimo de abrumar con cuestiones históricas, en puridad es el Convenio de 1927 el que reúne las características que definen el modelo de Convenio vigente, salvo lo relativo a la aportación económica.

¹⁵ Si bien en ocasiones el carácter pactado encubría una imposición del Estado, aceptada, de mayor o menor grado, por Navarra, como sucedió en los Convenios de 1941 y, en menor medida, en el de 1969, ambos en plena dictadura franquista.

Por otra parte, tiene un carácter *pactado* entre las representaciones de Navarra y del Estado y, por tanto, es inmodificable unilateralmente¹⁶, amén de ser inviable su derogación, ya que supondría una vulneración de la CE.

Otro de los aspectos principales a tener en cuenta del Convenio es su carácter *indefinido*, pues, aunque ha sido actualizado en distintas ocasiones para ser adaptado a las necesidades de cada momento, el Convenio Económico no tiene fecha de caducidad.

Por último, debe quedar claro que nos encontramos ante una norma *bilateral*: regula únicamente las relaciones entre Navarra y el Estado, sin que afecte o interfieran otros territorios. Ello no significa que el Convenio no se aplique en otros territorios pues, al fin y a la postre es una ley del Estado. De hecho, en aquellas situaciones en las que concurra un elemento navarro, habrá que valorarlo y analizar si se debe aplicar el Convenio o no. A modo de ejemplo, un residente navarro que se encuentre de vacaciones en Canarias y compre un décimo de lotería que resulta ser premiado, aunque lo cobre allí, deberá ser objeto de retención e ingreso a la Hacienda Foral.

3. Contenido

Los Convenios se vienen erigiendo como normas mediante las cuales se instaura un mapa de compartición de poder tributario entre el Estado y Navarra. En ellos se fijan, por una parte, los denominados *puntos de conexión*, esto es, las reglas que delimitan la competencia de cada Administración en la recaudación de impuesto, y se fijan a través de un mecanismo que se llama “armonización tributaria”. Asimismo, se establece la *aportación económica* que Navarra realiza anualmente al Estado por los servicios que no tiene transferidos, así como por aquellos que son comunes a todo el país (defensa, asuntos exteriores, instituciones centrales...) ¹⁷.

Es la coexistencia de distintos regímenes fiscales en España la que obliga a establecer esos puntos de conexión que determinan qué Administración – la navarra o la central- es la competente en la elaboración de la normativa y en la recaudación de cada impuesto.

¹⁶ La doctrina ha hecho hincapié en este hecho diferencial respecto del Concierto vasco, que tenía vigencia limitada; sin embargo, a partir del nuevo Concierto de 2002, ha desaparecido esta diferencia, que se puede, *hic et nunc*, calificar como histórica y no actual.

¹⁷ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico...* Op. Cit., página 43.

La Comunidad Foral debe ajustarse a lo establecido por Europa y España en los impuestos indirectos como el IVA o los impuestos especiales, en las primas de seguros, en los tributos sobre el juego, etc. No obstante, tiene amplia autonomía para regular y recaudar las tasas y los impuestos directos de su territorio, como el IRPF y los impuestos de Patrimonio, Sociedades, Sucesiones y Donaciones, etc.

Sin embargo, esta autonomía no es ilimitada, y es que no se puede perder de vista el contexto político, económico y jurídico en el que está inserto el Convenio. Navarra debe respetar varios parámetros, entre los que se encuentran: el respeto a la terminología y los conceptos de la Ley General Tributaria, la presión fiscal efectiva global del Estado -ya que la de Navarra no puede ser inferior a aquella-, y la libre circulación y establecimiento de personas, bienes, capitales y servicios entre ambos territorios. Cabe incidir en el segundo punto, ya que se impone a la Comunidad Foral una obligación directa de mantener una presión fiscal efectiva global igual o superior a la existente en el Estado¹⁸. El objetivo principal de este precepto es evitar que Navarra se convierta en una suerte de *paraíso fiscal*, aunque tras las últimas reformas de su sistema en 2015, cabe poner en tela de juicio esta posible caracterización, cuya denominación, además, no es correcta en términos jurídicos (pese a utilizarse en nuestro ordenamiento), aunque lo pueda ser en el lenguaje coloquial. Sin embargo, la exigencia de equivalencia no obliga a mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones existentes en el resto del Estado, ya que ello implicaría convertir al legislador foral “en un mero copista” (cosa que, en ocasiones, ha sucedido y, de forma reciente, con la modificación de la Ley Foral General Tributaria¹⁹ en materia de procedimiento tributario en el caso de delitos contra la Hacienda Pública), con la consiguiente desaparición de la potestad legalmente reconocida a los territorios forales de mantener, establecer y regular su propio régimen tributario.

En efecto, el Convenio Económico vigente aborda dos títulos principales²⁰: el primero de ellos trata sobre la armonización tributaria, y el segundo versa sobre la aportación económica. Como ya anunciaba arriba, este trabajo centrará la atención sobre

¹⁸ Sin embargo, no hay ningún estudio fiable (o, al menos, no se ha hecho público) sobre la comparación entre presiones fiscales efectivas globales y hay que tener en cuenta que no puede ser aplicada impuesto por impuesto, sino en el conjunto del sistema tributario.

¹⁹ Llevada a cabo por la Ley Foral 28/2016, de 28 de diciembre (BON -extraordinario- de 31 de diciembre).

²⁰ Obviamos el tercero, referido a la Comisión Coordinadora, que no es objeto del presente estudio.

el primero de los temas, pero previamente es conveniente realizar algunas observaciones.

Ese reparto del poder tributario sobre el sistema impositivo supone una distribución competencial material y normativa entre ambas Administraciones, de manera que no se trata de la existencia de un sistema tributario propio de la Comunidad Foral, ni de una subrogación del poder tributario originario del Estado. Navarra carece de poder de innovación material, es decir, no tiene “derecho a inventar impuestos” (*Steuererfindungsrecht*), aunque haya que matizar este concepto en el caso del art. 2.2 del Convenio y la posibilidad de establecer tributos propios distintos de los convenidos. El hecho de que carezca de poder de establecer por sí misma tributos propios (con la salvedad del precitado art. 2.2), aun cumpliendo con todas las exigencias del principio de reserva de ley²¹, descarta definitivamente la posibilidad de que el sistema suponga un régimen tributario propio²². Sin embargo, ello no es óbice para que la CFN pueda disponer de normativas diferenciadas respecto de unos mismos tributos. Es precisamente en este punto donde se manifiesta claramente la foralidad en el ámbito tributario.

Al hilo de lo anterior y antes de adentrarnos en el estudio de los puntos de conexión, es importante señalar la diferencia entre *tributos convenidos*, *tributos no convenidos*, y *tributos propios distintos de los convenidos*.

- a) Los *tributos convenidos* son aquellos sobre los que Navarra tiene competencias recaudatorias, aunque no necesariamente normativas.
- b) Los *tributos no convenidos*, por su parte, son aquéllos sobre los que el Estado tiene competencias exclusivas y que se limitan al hecho imponible "importaciones", tanto en el IVA como en los Impuestos Especiales.
- c) Por último, cabe aludir a una tercera categoría, en la que se encontrarían aquellos *tributos propios distintos de los convenidos*. Se trata de los previstos en el art. 2.2 del LCEN donde se manifiesta que “sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de régimen general del Estado, la Comunidad Foral de Navarra podrá establecer y regular tributos diferentes de los mencionados en el presente

²¹ ZORNOZA PÉREZ, J.J. “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, en *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992, pág. 480.

²² DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico...* Op. Cit., página 44.

Convenio, respetando los principios recogidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización previstos en el artículo 7 de este Convenio”²³.

III. INSERCIÓN DEL CONVENIO ECONÓMICO EN LA UNIÓN EUROPEA

Tras analizar la inclusión del Convenio en la Constitución, procede estudiar el encaje del mismo en la Unión Europea.

Como ya hemos comentado previamente, el contenido del Convenio ha sufrido múltiples modificaciones a lo largo de su historia con el objetivo de adaptarse al sistema tributario español. Del mismo modo, tras la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea (actual Unión Europea), el texto tuvo que adecuarse al mercado económico y ordenamiento jurídico europeo. Dado que el Convenio Económico encuentra resguardo legal dentro del ordenamiento jurídico español, por extensión, también lo haría en el sistema comunitario europeo, aunque esto requiera alguna matización.

Sin embargo, creemos conveniente examinar las dos Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas²⁴ que tratan sobre la inserción en el ordenamiento jurídico comunitario (ahora, europeo) de la fiscalidad regional: Sentencia de 6 de septiembre de 2006 dictada en el asunto C-88/03, Portugal contra Comisión, conocido como el asunto de las Azores y Sentencia de 11 de septiembre de 2008, UGT de la Rioja y otros (asuntos acumulados C 428/06 a 436/06).

1. Sentencia sobre el asunto “Islas Azores”

La Sentencia del TJCE, de 6 de septiembre de 2006, vino a resolver un litigio iniciado a raíz de que el órgano legislativo de la Región de las Azores, en aplicación de sus competencias, aprobó en 1999 las modalidades de adaptación del sistema fiscal portugués a las particularidades regionales. Dicha normativa supuso la reducción de los tipos impositivos sobre la renta de las sociedades con el objetivo de coadyuvar a las

²³ Este apartado es crucial para determinar la inaplicación de la LOFCA a estos tributos, pese a lo que señale el TC y que hemos señalado anteriormente citando las dos sentencias de 2012 y 2014.

²⁴ Actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

empresas instaladas en la región de las Azores a superar las desventajas estructurales propias de localizarse en una región insular y ultraperiférica²⁵.

Ello conllevó la discusión de si la reducción de los tipos en favor de dichas empresas constituía una ayuda de Estado o no, ya que el Tratado de Comunidad Europea (TCE)²⁶ prohibía las ayudas de Estado selectivas (aquellas que beneficiaran a determinadas empresas o producciones) si no estaban justificadas por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal.

El Tribunal de Justicia declaró que para calificar de “selectiva” una medida adoptada por una entidad infraestatal para una parte del territorio de un Estado miembro, debía examinarse si la medida había sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades “lo suficientemente autónomas del poder central”.

La Sentencia, con el ánimo de aclarar lo que debía considerarse por “facultades suficientemente autónomas”, estableció tres condiciones necesarias para considerar como tales esas facultades, y en consecuencia, para que una autoridad regional pudiera fijar un tipo impositivo diferente:

- Autonomía constitucional o institucional, lo que exigía que "desde un punto de vista constitucional contara con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central".
- Autonomía decisoria, de procedimiento o competencial, es decir, que la decisión debía haber sido adoptada “sin que el Gobierno central hubiera podido intervenir directamente en su contenido”.
- Autonomía económica o financiera, lo que implicaría que "las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no debieron verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central".

El Tribunal de las Comunidades Europeas dictaminó, así, que dentro de un mismo Estado podían coexistir diferentes tipos impositivos.

²⁵ BENGOETXEA CABALLERO, J.R., “La jurisprudencia Islas Azores y la fiscalidad foral”, en *Azpilcueta*, núm. 21, 2010, pág. 86.

²⁶ Actualmente, Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

2. Sentencia del TJCE de 11 de septiembre de 2008

En la misma línea que la anterior, la STJCE de 11 de septiembre de 2008²⁷ confirma su jurisprudencia en el caso de las Haciendas Forales vascas. Insiste en que no procede la aplicación del criterio de selectividad geográfica a un sistema fiscal de un ente infraestatal en el que concurra la condición de autonomía suficiente²⁸.

Tras destacar la especial complejidad del sistema institucional de España, el TJCE resumió las peculiaridades de la organización político-territorial del País Vasco, con la existencia de tres Diputaciones Forales a las que se les otorgan importantes competencias en el ámbito tributario. Así, apoyándose en la Sentencia de las Azores, afirmó que la existencia de una autonomía política y tributaria exige que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de una medida de reducción del impuesto.

El TJCE consideró que había que tomar como referencia a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco “para determinar si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos”. En este punto, se basa y reitera los tres criterios aportados en la Sentencia de las Azores, y tras confirmar la autonomía institucional y la autonomía procedimental que ostentan los Territorios Históricos del País Vasco, el TJCE se planteó la duda en torno a la autonomía económica de aquéllos, pues no podía negar con certeza la existencia de medidas compensatorias a cargo de la Hacienda estatal.

Por esta razón, emplazó al TSJPV, en relación con el Cupo, el “determinar si tal proceso de fijación tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos.

²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2008. Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia y otros. Petición de decisión prejudicial: Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco - España. Ayudas de Estado - Medidas tributarias adoptadas por una entidad regional o local - Carácter selectivo. Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06.

²⁸ MERINO JARA, I. “Ayudas de Estado y Poder Tributario Foral”, en *Hacienda Canaria*, núm. 27, 2009, págs. 112-123.

El TSJPV, en su Sentencia de 22 de diciembre de 2008²⁹, aseguró que “el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones”.

Esta afirmación permite, en definitiva, constatar la existencia de una verdadera autonomía institucional, procedimental y económica de las Diputaciones Forales del País Vasco. Dada la similitud de los regímenes vasco y navarro, podríamos presumir que los fallos de estas sentencias se podrían extrapolar al caso de la Comunidad Foral de Navarra.

En suma, podemos afirmar que el sistema foral navarro (y el vasco) es un sistema de *riesgo unilateral* donde la aportación económica o cupo no dependen de la recaudación de los territorios forales, ni existen, este es el elemento clave, compensaciones por parte del ente central, que es lo que le diferencia del caso Azores.

3. Consecuencias de la sentencias del TJCE sobre el sistema fiscal foral

La relevancia de las sentencias anteriores ha hecho que, aún hoy en día (diez años después de la decisión judicial), la doctrina contenida en el fallo sobre el estatuto fiscal de las Islas Azores, se considere un reconocimiento al sistema fiscal foral vasco³⁰ y por extensión al navarro, aunque la CFN no haya tenido ninguna cuestión sobre ayudas de Estado planteada ante el TJUE.

En el procedimiento de las Azores se habían personado también los gobiernos de España y Reino Unido en defensa de sus regímenes fiscales descentralizados. Aunque el fallo es desfavorable para Portugal, no lo sería para España y, en especial, para Navarra y el País Vasco, con regímenes fiscales propios derivados del Convenio y el Concierto Económico, respectivamente.

²⁹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, núm. 884/08, de 22 de diciembre de 2008.

³⁰ Véase, ALONSO ARCE, I. *El Concierto Económico en Europa*, IVAP, Oñati, 2010.

Aunque la tesis del Abogado General en aquel procedimiento avalaba la posibilidad de que pudieran existir diferencias de fiscalidad dentro de un Estado, finalmente, la reducción en las Azores del tipo del impuesto de la renta a las personas físicas y jurídicas respecto al vigente en el resto de Portugal fue calificado como ayuda de Estado. Pero el motivo de dicha decisión residía en que el Gobierno de Lisboa compensaba el descenso de la recaudación de las Islas Azores, incumplándose una de las tres condiciones creadas por la doctrina. Sin embargo, extrapolando la situación al panorama fiscal de la Comunidad Foral de Navarra y el País Vasco, esa condición no se infringe, ya que el Estado no compensa las posibles variaciones y disminuciones en la recaudación de las haciendas de las Comunidades mencionadas.

La decisión del TJCE sólo fue de aplicación al caso de las Islas Azores y las conclusiones de aquel proceso no pueden extrapolarse a otros casos ni tampoco orientar los fallos de futuras sentencias sobre disputas similares, como las referidas a la fiscalidad de Navarra o el País Vasco.

Sin embargo, y teniendo en mente que el propio Convenio Económico limita la capacidad normativa de la Comunidad Foral de Navarra instaurando los principios de armonización con el Estado -comentados en el apartado primero-, autonomía institucional y no compensación financiera, a la vista de esta Sentencia, el Convenio resulta perfectamente compatible con la normativa europea.

IV. PUNTOS DE CONEXIÓN

1. Cuestiones generales

El Convenio Económico se asienta sobre la idea de un poder tributario compartido entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Esta distribución exige el establecimiento de unos criterios en virtud de los cuales se determine cuál de los dos entes es competente para la exacción de los distintos tributos que aparecen contemplados en el Convenio. Dichos criterios de sujeción al poder tributario son conocidos como “puntos de conexión”.

La normativa general, tanto la estatal como la foral, es coincidente y viene a establecer básicamente dos criterios: la residencia y la territorialidad.

Generalmente, los *tributos personales* se regirían, salvo que el Convenio contuviese alguna excepción, por el criterio de la residencia del contribuyente, mientras que los *tributos reales* se regirían por el criterio de territorialidad. Es importante señalar que la residencia no se anuda a ninguna condición personal (nacionalidad, etc.) del contribuyente, sino a un hecho fáctico como es la permanencia en un determinado territorio o lugar³¹; si bien cabe que, de forma subsidiaria, se anude al centro principal de intereses de la persona o al territorio donde obtiene la mayor parte de su base imponible (en el caso del IRPF).

Suponiendo un caso en el que la Comunidad Foral sea competente para la exacción del impuesto, habiéndose confirmado el criterio de residencia o territorialidad de acuerdo con el Convenio, no necesariamente implica la aplicación de la normativa foral navarra o la de una normativa materialmente distinta a la vigente en territorio común. Bien es cierto que la atribución de poder recaudatorio conlleva, normalmente, la atribución de poder normativo³². Pero podría darse el supuesto en el que la Comunidad Foral debiera aplicar una norma materialmente igual a la vigente en territorio común. Generalizando, cabe afirmar, que el poder tributario normativo material y no formal de Navarra se traduce en el ámbito de la imposición directa (con la excepción del IRNR), en tanto que, en la imposición indirecta, Navarra tiene un poder tributario formal, no material, ya que ha de aplicar, en los tributos fundamentales (IVA e Impuestos Especiales), la misma normativa vigente en cada momento en territorio común.

2. Personas físicas

En el presente apartado centraremos la atención sobre los criterios para precisar la Administración competente para la recaudación de los tributos, y más concretamente, los impuestos que soportan las personas físicas.

La Ley 28/1990 no distingue entre *tributos reales* y *tributos personales*, sino que se ocupa, a través de su artículo 8, de fijar una serie de reglas para determinar la

³¹ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal de las personas físicas en el Convenio Económico de Navarra*, dentro de la obra colectiva *Problemas actuales de coordinación tributaria* (SIMON ACOSTA, E., Director), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016. Página 190.

³² El poder tributario (o potestad, como lo denomina el art. 133.1 de la CE) ofrece tres vertientes: a) poder normativo; b) poder de gestión y c) poder recaudatorio. Estas tres vertientes pueden o no coincidir en un mismo ente público. La trilogía, típica en la doctrina italiana y copiada por la española, fue planteada originariamente, por HENSEL, A. *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Barcelona, 2005.

residencia habitual de las personas físicas y jurídicas, y consecuentemente, el domicilio fiscal de aquéllas, pues lo hace coincidir con la residencia. De esta manera, y junto con los preceptos que regulan la convención de cada impuesto, se determinará la sujeción al poder recaudatorio de la Comunidad Foral.

Como ya hemos mencionado, el domicilio fiscal de las personas físicas coincide con su residencia habitual. Esta norma concuerda con lo dispuesto en el art. 37.1.a) de la LFGT. El problema, por tanto, surge a la hora de definir las reglas que establecen cuándo una persona física tiene su residencia habitual en Navarra. Estas reglas se recogen en el Convenio de forma sucesiva, y no alternativa, de tal manera que hay que proceder en el orden previsto en el artículo 8. El precepto no plantea problemas de partida, pero puede suceder que se origine una colisión fáctica con los criterios procedentes de normativa común, y que establecen la residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma (art. 72 de la Ley 35/2006, del IRPF). En estos casos, habrá que dirimir el conflicto por la vía probatoria, siendo los medios de prueba, en principio, no tasados³³. Más adelante, enumeraremos algunas de las pruebas más habituales que se presentan para depurar estos conflictos.

Sin embargo, y antes de adentrarnos en los criterios de determinación de la residencia habitual, cabe precisar que el artículo 8 no regula de forma unitaria el domicilio en todos los impuestos que pueden recaer sobre las personas físicas, sino que en ocasiones el criterio de sujeción empleado es distinto y, por ello, se debe acudir a los artículos específicamente dedicados al impuesto que nos ocupe para determinarlo en cada caso.

Además de esas excepciones puntuales, una persona física que no sea residente en Navarra conforme las reglas del art. 8 del Convenio puede tributar por IRPF a la Comunidad Foral si concurren los siguientes hechos: que se trate de sujetos pasivos integrados en una unidad familiar cuando no todos sus miembros sean residentes en Navarra y opten por la tributación conjunta, tal y como concreta el artículo 9.2 Ley 28/1990. En este caso, si el residente en Navarra es el sujeto pasivo con mayor base liquidable, la tributación conjunta se produce en territorio foral, de tal manera que esta circunstancia “arrastra” al poder tributario foral a los restantes miembros de la unidad familiar.

³³ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal...* Op. Cit., página 198.

Es destacable también por su particularidad, el criterio de sujeción utilizado en el Impuesto sobre Sucesiones, pues no se atiende, siguiendo el mismo criterio de régimen común, a la residencia del contribuyente, sino a la del causante, con una norma especial en el caso de que fuera no residente en España pero tuviera la condición política de navarro, norma que no aparece en el art. 8 sino en el art. 27 del Convenio.³⁴

Dejando de lado estos casos singulares, pasaremos a comentar los criterios para fijar la residencia habitual de las personas físicas.

La *primera regla* es la permanencia en territorio navarro el mayor número de días del período impositivo en el IRPF. Este es un problema puramente teórico, puesto que, en ambas legislaciones, el período impositivo coincide con el año natural y el devengo se produce el último día del período impositivo, salvo el caso de fallecimiento del sujeto pasivo en día distinto del 31 de diciembre, en cuyo caso, el período impositivo abarcará desde el 1 de enero hasta la fecha de fallecimiento. Aparte de estos “*períodos impositivos cortos*”, una persona tendrá su residencia habitual en Navarra cuando, en principio, permanezca en nuestra Comunidad Foral más de 183 días al año. Este primer criterio se completa con una norma extraída del ordenamiento común, en cuya virtud, para determinar la permanencia se computarán las ausencias temporales, a la que se añade una presunción *iuris tantum*, conforme la cual, *salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual*.

Aunque no aparezca citado nominativamente en el art. 8 del Convenio, a la luz del art. 17.1 del mismo texto, estas reglas son extensibles al Impuesto sobre el Patrimonio, si bien este impuesto es instantáneo³⁵. En el caso de determinados

³⁴ De igual manera, en el caso del Impuesto sobre Donaciones, si bien el criterio general es la residencia del donatario hay una norma especial, en caso de donaciones de bienes inmuebles, ya que se sigue el criterio del lugar de radicación del inmueble.

³⁵ Dejamos de lado, los supuestos en los que se tributa por obligación real (no residentes) donde la competencia navarra se produce cuando el mayor valor de los bienes y derechos situados o ejercitables en España se localizan en Navarra. Y, en fin, nos parece absurdo el derecho de elección que se concede en el art. 17.2 *in fine* del Convenio donde se señala que “cuando el no residente que hubiera tenido su última residencia en Navarra, opte por tributar conforme a la obligación personal, podrá hacerlo en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa”. Sería más sensato eliminar esta elección y señalar que tributa en Navarra, sobre todo si nos fijamos en los antecedentes de las revisiones del Convenio, donde, para los no residentes, se establecía el criterio de la condición política de navarro, actualmente reducida al Impuesto sobre Sucesiones. Aunque no podemos extendernos en este punto, si opta por

impuestos instantáneos se utiliza la regla de la permanencia en territorio navarro durante el año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, hasta el día anterior al de devengo. No se hace referencia al período impositivo, pues no existe en estos tributos, por lo que se requiere utilizar el criterio del año natural.

El art. 8.2.1º.b) del Convenio define, así, la permanencia de las personas físicas en un lugar u otro para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Respecto al primero de ellos, debemos acudir al art. 31 del Convenio, el cual establece que el punto de conexión –a diferencia del IRPF- no viene determinado por la residencia del contribuyente sino del causante, es decir, la persona cuyo fallecimiento provoca la sucesión. De tal manera que para que la misma tribute en Navarra conforme la normativa foral es menester que el causante haya permanecido en dicho territorio el mayor número de días dentro de los 365 anteriores a la fecha del fallecimiento, siendo absolutamente indiferente la residencia de los herederos o legatarios. Esta circunstancia puede provocar distintas situaciones:

- a) Que todos los bienes y derechos que integran la masa hereditaria estén situados en Navarra y que, sin embargo, la Hacienda Foral no sea competente para su exacción.
- b) Que todos los contribuyentes estén domiciliados fiscalmente en Navarra y tampoco sea competente la Hacienda Foral para la exacción del impuesto.
- c) Que ningún bien o derecho que integra la masa hereditaria esté situado o pueda ser ejercitado en Navarra y, sin embargo, la Hacienda Foral sea competente para la exacción del impuesto, por tener en dicho territorio su residencia el causante³⁶.

Aunque el Impuesto de Sucesiones y el de Donaciones se regulen en un mismo texto, se trata de dos impuestos diferentes y es por ello que los criterios de sujeción varían significativamente en uno y otro. En efecto, tal y como prevé el art. 31.1.b) del

tributar conforme a la normativa común, tendrá que aplicar la normativa estatal íntegramente, precisión importante si tenemos en cuenta que se trata de un impuesto íntegramente cedido a las Comunidades de régimen común.

³⁶ DELA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal...* Op. Cit, página 205.

Convenio y hemos adelantado, en las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos no se sigue, como punto de conexión, el criterio de la residencia del donatario, sino el lugar de radicación de los citados bienes, de tal manera que sólo tributarán en Navarra las donaciones de bienes inmuebles cuando estén situados en territorio foral. En el caso de donaciones de bienes muebles se sigue el criterio de que el donatario sea residente en territorio navarro, entendiendo por residencia la permanencia en Navarra más días dentro del año anterior al momento del devengo, como prevé el art. 8.2.1º.b) del Convenio.

Este punto se reformó en 2003, al parecer, para evitar domiciliaciones fiscales de conveniencia a efectos del ISD, ya que, hasta entonces, se vinculaba el domicilio en este impuesto con el domicilio en el IRPF. A pesar de que ha conseguido rehuir dichas situaciones, ha conllevado la generación de otras, que, aunque excepcionales, son anómalas.

Para dirimir completamente los problemas que produce el precepto, una posible solución de *lege ferenda*, sería establecer como punto de conexión la residencia habitual en el momento del devengo, omitiendo el criterio del año natural anterior, y determinar que si dicha residencia se ha adquirido con menos de un año de antelación, se tributa a la Comunidad Foral pero aplicando la normativa estatal. El Concierto vasco³⁷, en su artículo 25, prevé una solución similar a ésta, con la diferencia del plazo de adquisición de la residencia, que lo fija en cinco años.

La *segunda regla*, sucesiva, que no alternativa, considera que una persona física es residente en territorio navarro cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

³⁷ El Concierto Económico es el sistema de financiación propio del País Vasco, en virtud del cual se establecen y regulan las relaciones financieras y tributarias entre aquél y el Estado español. El Convenio Económico convive en el Estado español con otros dos sistemas de financiación: el del Concierto, propio de la Comunidad Autónoma Vasca y de características similares al de Convenio, y el de régimen común basado en la LOFCA, por el que se rigen el resto de las Comunidades Autónomas. Actualmente, está recogido en la Ley 12/2002 de 23 de mayo.

Este segundo criterio o regla guarda un perfecto paralelismo con lo dispuesto en la normativa de régimen común, que ha venido, con muchos matices, a desarrollar qué se entiende por el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Gracias a ella, a la jurisprudencia y a la doctrina administrativa se ha corregido la relativa indefinición que se desprende del art. 9.1.b) del Convenio.

El precepto no plantea mayores problemas que los fácticos e inherentes a la determinación de la residencia a través de criterios distintos de la mera permanencia en el territorio. Es conveniente, sin embargo, aclarar que la cuantificación de la base liquidable del IRPF habrá de hacerse aplicando la normativa foral navarra y la estatal en los casos en los que se obtengan rendimientos en territorio común³⁸ y en territorio navarro. Si tuviéramos que comparar bases liquidables para determinar dónde obtiene la mayor parte de una teórica base imponible total se tendrían que localizar espacialmente las rentas para, a continuación, cuantificar las mismas de acuerdo con dicha localización.

Pero como decíamos, más allá de calcular el importe de las bases liquidables, la norma no produce dudas. Así, ante el hipotético caso de una persona física con residencia habitual en Navarra y su centro principal de intereses económicos en otra Comunidad Autónoma, queda claro que si efectivamente, esa persona física permanece más días del período impositivo del IRPF en Navarra, tributará a la Comunidad Foral. Aunque su centro de intereses económicos se localice en otra Comunidad Autónoma, recordamos que los criterios de sujeción son sucesivos y no alternativos, por lo que primero entra en juego la permanencia en el territorio el mayor número de días. A la inversa, lógicamente, ocurriría lo mismo³⁹. Sin embargo, que no produzca dudas no significa que no se produzcan conflictos entre distintas Administraciones, como lo prueban las distintas Resoluciones de la Junta Arbitral de Navarra.

En los supuestos de persona físicas que obtengan rentas en el extranjero, aunque tributen por la renta mundial, la obtenida fuera de España no debería ser tenida en

³⁸ A estos efectos, los territorios históricos del País Vasco se consideran territorio común, conforme la discutible, aunque consolidada doctrina del TS. En este punto véase la reciente STS de 26 de enero de 2016, con cita de jurisprudencia precedente.

³⁹ De tal manera que si un empresario tiene su residencia en Madrid, pero los rendimientos de actividades económicas son obtenidos íntegramente en Navarra, tributará en territorio común, siempre, evidentemente, que la domiciliación en dicha Comunidad Autónoma sea indubitada. He aquí un supuesto de deslocalización fiscal perfecta, ya que no vulnera el Convenio, puesto que habrá que aplicar el primer criterio -la residencia- teniendo en cuenta que no son alternativos, sino prelativos.

cuenta a efectos de la comparación que requiere este precepto, si bien esta interpretación no está exenta de polémicas, aunque no contemos con ningún criterio administrativo o judicial.

La *tercera regla*, recogida en el art. 8.3 del Convenio, contiene dos normas previstas para casos extraordinarios de personas que residan gran parte del año en países extranjeros. Dado el silencio que se guarda respecto de su aplicación, se entiende que ambas son alternativas entre sí.

Respecto de los tres criterios anteriores, parece que se ha de acudir a los primeros y en caso de que éstos no logren determinar la residencia, se podrá acudir a los que comentamos a continuación.

El primer criterio de la tercera regla viene a establecer que se considerará en territorio navarro la residencia habitual de aquellas personas físicas que, siendo residentes en territorio español, no permanezcan en territorio español más de 183 días durante el año natural, pero radique en Navarra el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. La redacción es manifiestamente mejorable y hubiera sido mejor seguir la normativa estatal, ya que el retruécano que utiliza es inservible y puede inducir a confusiones innecesarias.

El precepto del Convenio no es un calco del artículo 9.1.b) de la LIRPF⁴⁰, pero debe interpretarse conforme se ha interpretado el precepto estatal. Esto puede exigir, en ocasiones, acudir a los Convenios de Doble Imposición o al Modelo Convenio de la OCDE (art. 9) para determinar cuándo se entiende que hay una radicación indirecta de sus intereses económicos.

El segundo criterio contemplado en el art. 8.3 permite considerar residente en Navarra a una persona física cuando se presuma que la misma reside en territorio español por el hecho de que su cónyuge no separado legalmente o los hijos menores de edad que dependan de él residan habitualmente en Navarra. Este precepto es,

⁴⁰ Dicho precepto considera residente a una persona física cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Como cabe observar, no hace la disquisición, bastante compleja, del Convenio; si son residentes en territorio español, pero permanecen menos de 183 en dicho territorio no se cumpliría el requisito de la residencia, con lo cual es preferible que se siguiera, como hemos señalado en el texto principal, el precepto estatal en su literalidad, aunque la cuestión es más de forma que de fondo.

igualmente, concomitante con el art. 9.1.b) segundo párrafo de la LIRPF, si bien ésta permite expresamente prueba en contrario y en el Convenio no se dice nada, en cuyo caso hay que atender que la presunción es *iuris tantum*, por aplicación de la normativa tributaria general⁴¹. Cabe indicar que en el caso del cónyuge no es necesaria la dependencia económica respecto de la persona física a la que se pretende aplicar la presunción, mientras que en el caso de los hijos menores de edad sí es menester esta dependencia.

3. Cambio de domicilio fiscal de las personas físicas

El artículo que regulaba el cambio de domicilio fiscal de los contribuyentes y las discrepancias que pudieran surgir en torno a aquél se reformó por el Acuerdo entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, suscrito el 22 de enero de 2015 y aprobado por la Ley 14/2015. Así, el contenido del antiguo artículo 38 pasó a contenerse en el actual artículo 43 de la Ley 28/1990.

El precepto actual contiene seis apartados, de los cuales los dos primeros se refieren al cambio del domicilio fiscal de las personas físicas, el tercero al de las personas jurídicas y los tres últimos son comunes a ambas.

En primer lugar, se ordena a aquellas personas físicas que pasen a tener su residencia habitual en un territorio de régimen distinto al que venían teniendo, que cumplan sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, si ésta actúa como punto de conexión. En el segundo párrafo de este primer apartado se prevén las consecuencias en relación con las obligaciones tributarias que soportarán las personas físicas cuando a pesar de su cambio de residencia, deba considerarse que éste no ha existido, cuestión que corresponderá probar a la Administración que quiera hacer valer su derecho. En dicho supuesto, “las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora”⁴².

El segundo apartado viene a indicar cuándo debe considerarse que no ha existido cambio de residencia, con una técnica muy discutible, al igual que sucede en el Estado. En principio, el precepto estaba pensado para los cambios de residencia o de domicilio

⁴¹ No creemos que se trate de una ficción jurídica, porque ello llevaría a resultados indeseados.

⁴² Artículo 43.1, párrafo 2º de 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.

fiscal de las personas físicas desde territorio común a territorio foral navarro, pues era lo más frecuente. Sin embargo, en los últimos años y tras las reformas fiscales llevadas a cabo en Navarra, puede suceder que el precepto obre para los cambios de domicilio en dirección contraria. De esta manera, la Hacienda Foral intenta eludir la indeseada e incontrolable “deslocalización de contribuyentes”⁴³, cosa que difícilmente va a lograr con la redacción actual del Convenio, salvo casos de residencias ficticias.

Independientemente de ello, el dato objetivo estriba en el cambio de residencia desde territorio foral hacia territorio común o viceversa⁴⁴. El dato subjetivo, por su parte, es la intencionalidad -que veremos intenta objetivar el legislador-, que consistiría en que dicho cambio se realizase con el propósito de lograr una menor tributación efectiva. Acreditar el nexo de unión entre el hecho fáctico y la voluntad del sujeto incumbe a la Administración tributaria, sea estatal o foral, y esta labor resulta muy complicada.

El Convenio, siguiendo el modelo del artículo 28.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, y en relación con el IRPF y el IP⁴⁵, deja sin efectos el cambio de residencia, presumiendo que existe ánimo de lograr una menor tributación efectiva en aquellos casos en los que concurren una serie de circunstancias, siempre que la nueva residencia no se prolongue de manera continuada durante más de tres años. Son tres las circunstancias que perfeccionarían la presunción.

En primer lugar, que en el año en el cual se produzca el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio. Por otra parte, que en el año en el cual se produzca dicha situación la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en el territorio de residencia anterior al cambio y, por último, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho

⁴³ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal de las personas físicas*. Op. Cit., página 196.

⁴⁴ Teniendo en cuenta que los territorios históricos del País Vasco son, para Navarra, territorio común, como hemos señalado, tomando la jurisprudencia del TS.

⁴⁵ La inclusión de este impuesto suscita perplejidad, puesto que las normas que veremos a continuación sólo afectan al IRPF. La única justificación estibaría en la igualdad entre puntos de conexión entrambos impuestos, como hemos señalado anteriormente.

territorio (antes de que transcurran tres años, de acuerdo la limitación establecida en el propio artículo).

Lo cierto es que hay grandes diferencias a la hora de pagar impuestos entre estar domiciliado en una Comunidad o en otra y la norma pretende evitar el abuso del cambio de domicilio con fines de alterar el órgano competente sobre cada impuesto. Sin embargo, al tratar de lograr ese cometido, el precepto del Convenio acaba resultando inconstitucional, al vulnerar el principio de libertad de elección de residencia reconocido en el art. 19 de la Constitución Española⁴⁶, y una vez admitida de forma reiterada por el TC que la residencia en una u otra Comunidad Autónoma puede suponer una variación en la tributación sin que ello conculque los arts. 31 y 149.1.1º de la CE⁴⁷. Dada la supremacía del texto constitucional y la naturaleza de derecho fundamental del propio artículo, éste debe primar sobre cualquier consecuencia tributaria.

Es más, aún en el supuesto de que el contribuyente admitiese que el cambio de residencia se ha producido única o fundamentalmente por motivos fiscales y siempre que se pueda probar la nueva residencia y que la misma no se haya obtenido ficticiamente, no cabría oponer el art. 43.2 del Convenio, pues constituiría una vulneración del art. 19 de la Constitución, aunque dada la contumacia de la Administración, previsiblemente habría que plantear cuestión de inconstitucionalidad o bien acudir al recurso de amparo, puesto que se trata de un derecho fundamental. Por tanto, como españoles, tenemos el derecho a establecer nuestra residencia en la Comunidad Autónoma que consideremos conveniente, aunque el motivo sea, exclusivamente, pagar menos impuestos y siempre y cuando, reiteramos, el cambio de residencia no sea ficticio. Hay que tener en cuenta que el contribuyente no es el responsable de la irracional utilización de la cesión de competencias normativas en algunos impuestos (por ejemplo, Patrimonio o Sucesiones) por parte de determinadas Comunidades Autónomas.

⁴⁶ Artículo 19 CE: “Los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional.

Asimismo, tienen derecho a entrar y salir libremente de España en los términos que la ley establezca. Este derecho no podrá ser limitado por motivos políticos o ideológicos.”

⁴⁷ A esta corriente mayoritaria no se puede oponer la STC 60/2015, de 18 de marzo, que regula un supuesto muy concreto de establecimiento de una bonificación por la Comunidad Valenciana en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido exclusivamente a los residentes en dicho territorio, que fue, correctamente declarada inconstitucional ya que si el heredero era no residente en la misma no se beneficiaba de la citada bonificación, con lo cual entiendo que se vulnera el art. 31 y el art. 139 de la CE.

Una vez planteada la posible inconstitucionalidad de este precepto, otra cuestión que conviene aclarar es si éste es aplicable a los cambios de residencia desde Navarra hacia el extranjero, esto es, cuando la persona física pasa de ser residente en la Comunidad Foral a ser no residente en España y, concurren, además, el resto de circunstancias que acabamos de exponer.

No obstante, este segundo apartado hay que interpretarlo en consonancia con el apartado 1 del art. 43, del que se deduce que el Convenio trata de regular solamente las consecuencias del cambio de domicilio de las personas físicas entre territorio común y foral. Por tanto, tampoco cabe invocarlo para negar el cambio de residencia cuando ésta se produce entre territorio foral y territorio extranjero (y menos aún si se trata de traslado a un país de la Unión Europea). La única duda consiste en determinar si esta regla rige en caso de traslado de domicilio a un país o territorio calificado como paraíso fiscal, duda que resuelve no el Convenio, sino el art. 10.1 del Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF, en un sentido similar al del Estado, aunque se refiera sólo a los españoles y no a las personas físicas que tengan otra nacionalidad, lo cual plantea problemas en el caso de que, a su vez, sean nacionales de otro Estado miembro de la Unión Europea, ya que se produce una curiosa e injustificada discriminación desde el Derecho Europeo, punto este que dejamos meramente apuntado⁴⁸.

3.1. Procedimiento para instar el cambio de domicilio fiscal de las personas físicas

En relación con el cambio de domicilio, es importante examinar el modo en el que se debe proceder tras ese desplazamiento a cumplir con las obligaciones de los contribuyentes. Cabe deducir del artículo 27 de la LFGT, que los contribuyentes están obligados a comunicar el cambio de domicilio fiscal cuando ello determine una variación en los criterios de sujeción al impuesto. No obstante, el apartado 4º del artículo 43 especifica ciertas obligaciones tributarias formales y al referirse a los sujetos pasivos del IRPF dice que la comunicación se entenderá producida con la simple presentación de la declaración del impuesto en otra Administración, planteándose un *pseudo* conflicto normativo entre el Convenio y la LFGT que debe ser resuelto en favor

⁴⁸ Una persona física de nacionalidad española y residente en Navarra que trasladase su domicilio a Aruba de vería afectada por dicho precepto; en cambio, no se produciría la aplicación del precepto en caso de que la persona residente en Navarra que se trasladase a un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal tuviera nacionalidad francesa.

del primero⁴⁹. Por tanto, según hemos observado, aquellas personas físicas que cambien de domicilio fiscal y a raíz de ello, se modifique la competencia de la Administración que hasta entonces recaudaba sus impuestos, estarán obligados a comunicarlo a ambas Administraciones implicadas, salvo en el caso de los sujetos pasivos de IRPF, en cuyo caso, bastará con presentar la declaración del impuesto en la Administración competente. Sin embargo, los contribuyentes de IRPF vendrán obligados a comunicar dicha alteración cuando pasen de ser residentes en Navarra a ser no residentes en España, ya que en el siguiente período impositivo no presentarán declaración por IRPF en el Estado⁵⁰.

Al hilo de lo anterior, no es suficiente con presentar la autoliquidación en una u otra Administración (ni siquiera en el caso que se pague la cuota a ingresar), pues la presentación no determina la competencia de esa Administración, ya que no corresponde al sujeto pasivo determinar el punto de conexión. En otros términos, la Administración “saliente” conserva intactas sus facultades para comprobar la efectividad del cambio de domicilio.

Tal y como reflejan las resoluciones de la Junta Arbitral, el órgano de deliberación y resolución de los conflictos ocasionados entre la Administración Tributaria del Estado o de una Comunidad Autónoma y la de la Comunidad Foral, la Administración donde se presenta la autoliquidación, sobre todo si la declaración resulta a ingresar, no suele entrar a investigar la competencia para recaudar de sí misma⁵¹. La falta de intercambio de información entre las distintas Administraciones en los casos de cambio de domicilio de personas físicas es una cuestión colateral -negada por ambas de forma solemne- pero real.

Bien es cierto que pueden plantearse problemas de verificación de puntos de conexión cuando la Administración ante la cual se ha presentado la autoliquidación detecta solicitudes de devolución excesivas y/o un desajuste con los puntos de conexión de las retenciones, si bien ello suele producirse en el IVA y en el IS. En la práctica, el

⁴⁹ De forma paradójica, y pensamos que es una omisión del legislador, sí habría que comunicar el cambio de domicilio a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio que, recordemos, es un impuesto íntegramente cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común. Y empleamos la expresión paradójica por el automatismo entre los puntos de conexión entrambos impuestos, si bien el IRPF es un impuesto periódico, en tanto que el IP es un impuesto instantáneo.

⁵⁰ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal...* Op. Cit., página 198.

⁵¹ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal...* Op. Cit., página 198.

sistema se vicia *ab initio* puesto que se establece, por ambas Administraciones, una suerte de lista de contribuyentes “buenos” y “malos”, de forma que tanto la AEAT como la HTN se preocupan más de captar sujetos pasivos con capacidad económica alta que de comprobar el cumplimiento de los puntos de conexión.

Por su parte, puede ocurrir que la persona física presente la autoliquidación en la Administración que no proceda, bien porque se ha equivocado en la aplicación de los puntos de conexión, o bien porque, haya alterado los puntos de conexión *ex professo* para lograr una menor tributación efectiva. En ambos casos, la Administración debería actuar para que el gravamen correspondiese a aquella donde efectivamente tuviera su residencia habitual de acuerdo con el Convenio, evitando que el interés recaudatorio de la Administración “favorecida” primase sobre la aplicación de la ley, que es, por cierto, lo que en ocasiones sucede. En este punto, no cuadran los casos de cambio de domicilio (ciertos desde la última reforma fiscal navarra) y el planteamiento de conflictos positivos ante la Junta Arbitral, si bien en el primero de los casos, tanto la HTN como la AEAT guardan un silencio sepulcral, por no decir, directamente, una falta de transparencia notable.

Pero puede surgir un conflicto cuando ambas Administraciones discrepan del punto de conexión aplicable, o que aun cuando la Administración estatal y la foral estén de acuerdo, sea el contribuyente quien discrepe del mismo⁵², lo cual le habilita para plantear el denominado conflicto automático.

Por ello, el Convenio se preocupa de arbitrar los mecanismos para promover el cambio de domicilio fiscal de los contribuyentes y de dirimir las desavenencias que puedan producirse entre las diferentes Administraciones. Sin embargo, se olvida en cierta medida de la persona física, la cual puede verse atrapada en una suerte de limbo jurídico. Ha sido gracias a la doctrina de la Junta Arbitral y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo se han resuelto estos casos⁵³.

⁵² Véase la Resolución de 7 de noviembre de 2013 de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra (conflicto 50/2012). La JAN inadmite por extemporáneo el conflicto interpuesto por la AEAT, pero se adjunta al final de la Resolución el voto particular del Presidente de la Junta Arbitral, donde expresa su discrepancia con la mayoría del órgano, y considera que se debería estimar parcialmente la reclamación formulada por la AEAT.

⁵³ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal...* Op. Cit. página 200.

3.2. Cambio de oficio del domicilio fiscal de las personas físicas

El artículo 43.5 del Convenio, por su parte, contiene una previsión para el caso en el que el cambio de domicilio del contribuyente se promueva de oficio por la Administración. De esta manera, dispone que se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Precisa que la Administración promotora deberá dar “traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de cuatro meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente⁵⁴”. Como adelantamos en el párrafo anterior, ¿qué puede hacer el contribuyente, al cual ni siquiera se le comunica el inicio del procedimiento, bajo el eufemismo de que se trata de un acto de mero trámite? Desde luego, no puede acudir a la Junta Arbitral, porque no hay técnicamente conflicto (ya que ambas Administraciones están de acuerdo), pero superando el nominalismo de la norma, algún mecanismo reaccional debería tener para respetar su derecho a la tutela judicial efectiva. De *lege data*, la única solución sería recurrir el cambio de domicilio impuesto por acuerdo entre ambas Administraciones (y donde, si seguimos el art. 43.5 del Convenio, se le comunica al contribuyente, lo cual constituye un acto administrativo recurrible) o bien recurrir la liquidación que le gire la nueva Administración competente, si bien esta opción es peligrosa si no se ha utilizado la primera, ya que los órganos administrativos y/o jurisdiccionales le aplicarán la doctrina de los actos consentidos y firmes.

Si, por el contrario, ambas Administraciones no se pusieran de acuerdo, el apartado 5º remite al apartado 6º del mismo artículo, para proceder de la forma prevista en él. Además, se proporciona a la Administración interesada la opción de llevar a cabo actuaciones de verificación censal del domicilio con anterioridad a la remisión de una propuesta de cambio de domicilio. Esta comprobación podría consistir en estudiar las declaraciones de alta del IAE (para contribuyentes que realicen actividades económicas) o accediendo a datos del IBI (Contribución Territorial en el caso de Navarra) para

⁵⁴ Art. 43.5 de 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.

determinar en este caso si de ellos se puede deducir la existencia de una vivienda habitual en un determinado territorio⁵⁵.

A modo de ejemplo, se puede citar la Resolución de la Junta Arbitral de 21 de diciembre de 2012 (conflicto 41/2011) y la Resolución 23 de junio de 2016 (conflicto 68/2013). Respecto de la primera de ellas, fue el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria quien promovió el conflicto frente a la HTN para resolver la discrepancia surgida respecto al domicilio fiscal de una persona física. En dicho caso, la AEAT afirmó haber propuesto a la HTN el cambio de domicilio de la persona y no haber recibido contestación a la misma⁵⁶. Por ello, la AEAT elaboró dos informes en los que hacía constar sus pretensiones, las que se basaban en diversas actuaciones de investigación llevadas a cabo por las Delegaciones Especiales de esta institución en Navarra y en Madrid. Las mismas hacen referencia, entre otros, a las bases de datos de diferentes Administraciones donde figura el domicilio aportado por la contribuyente en cada caso, a los consumos de agua de cada vivienda de la que es propietaria, así como a una reclamación económico-administrativa presentada por ella en la que señalaba un domicilio a efectos de notificaciones. Pero, según la AEAT, la prueba más significativa la constituyen las múltiples visitas a uno de los supuestos domicilios de la contribuyente, pues en ninguna de las inspecciones se encontraba allí. Ante dicho escrito, tanto la HTN como la persona física formularon alegaciones. Cabe destacar algunas de las numerosas pruebas que acredita la contribuyente para avalar su versión sobre la dirección de su domicilio: escritura pública de adquisición del inmueble en dicha dirección, escritura del préstamo hipotecario para la adquisición del mismo, diversas facturas de consumos de agua, de teléfono fijo, y calefacción de dicha vivienda, autorizaciones del Ayuntamiento de la ciudad en la que se encuentra el domicilio para acceder a un garaje, volante de empadronamiento y de inscripción en el censo electoral de esa misma ciudad, certificación de pertenencia a un club deportivo situado cerca de ese domicilio etc.

En el segundo conflicto citado, impulsado también por la AEAT, se aportó como prueba más relevante, los testimonios de los vecinos del domicilio del contribuyente que reforzaban la posición de la Agencia asegurando que en dicho domicilio no vivía nadie.

⁵⁵ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal...* Op. Cit, página 201.

⁵⁶ No vamos a entrar en cuestiones procedimentales, como el plazo de contestación y/o el silencio y sus efectos.

Se incluyó también certificación del alta en el Servicio de Salud de una Comunidad Autónoma.

Vemos, pues, como son muchas y muy diversas las formas en las que se puede demostrar la residencia habitual de una persona física, siempre, claro está, que se acredite fehacientemente toda la documentación.

Tras este inciso, es destacable el último párrafo del apartado 5º, en virtud del cual, se establece una presunción *iuris tantum* por la que se presumirá que el nuevo domicilio fiscal determinado de oficio (por acuerdo de ambas Administraciones o por resolución de la JAN) se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de resolución.

De no existir conformidad entre las Administraciones respecto a la domiciliación de los contribuyentes, será la Junta Arbitral quien lo resuelva, tras haber dado audiencia a los contribuyentes (que técnicamente no son parte en el procedimiento, sino interesados), tal y como se regula en el artículo 51 de la Ley 28/1990. Afortunadamente, como indicábamos, se admite la prueba en contrario, tanto si el cambio se produce de oficio como si se produce en virtud de resoluciones de la Junta Arbitral. En este sentido, la prueba en contrario residiría en demostrar que ha desaparecido o se ha sustituido el punto de conexión empleado por las Administraciones o por la Junta Arbitral para determinar el domicilio fiscal y que esa desaparición o sustitución determina, a su vez, una variación en la Administración competente.

Un aspecto a tener en cuenta en este punto es que el contribuyente no puede acudir directamente a la Junta Arbitral, en caso de conformidad entre ambas Administraciones, pero disconformidad del contribuyente, sólo en el supuesto de conflicto negativo de competencias, es decir, cuándo ninguna de ellas se considere competente para la exacción del tributo y aun así supondría una tarea ardua para el contribuyente⁵⁷. Ello abriría lo que podemos denominar conflicto automático, que es el único caso donde, técnicamente, el contribuyente es parte, aun cuando si el pronunciamiento de la Junta Arbitral no satisface sus pretensiones, la única vía que le cabe es acudir al Tribunal Supremo (con los costes que supone) mediante el recurso

⁵⁷ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal...* Op. Cit, página 202.

contencioso-administrativo especial⁵⁸ previsto tanto en el Convenio como en el Reglamento de la Junta Arbitral.

4. Personas jurídicas

El artículo 8.1 de la LCEN, en lo que a personas jurídicas se refiere, viene a reproducir lo dispuesto en la Ley General Tributaria⁵⁹ y a plasmar el artículo 37.1 de la LFGT. Así, establece que se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra, aquellas entidades cuyo domicilio social resida en la CFN, siempre que en ella se encuentre efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Aunque para determinar el domicilio fiscal emplee a modo de regla general el domicilio social, lo supedita al lugar donde se lleve a cabo efectivamente la gestión y dirección de los negocios. De esta manera, puede ocurrir que haya contribuyentes con domicilio social navarro y domicilio fiscal en otra Comunidad Autónoma, lo cual puede tener incidencia en la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades.

A la inversa, y tal y como dicta el segundo párrafo de este apartado b), en el caso de aquellas personas jurídicas cuyo domicilio social se halle en otra Comunidad, su domicilio fiscal sí radicará en Navarra, si en ésta se lleva a cabo la gestión y dirección del negocio.

Por último, el tercer párrafo, procura contemplar los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con los dos criterios anteriores, de manera que se sirva del criterio del inmovilizado.

En resumen, la Ley da prioridad a aquel lugar en el que se realice la gestión administrativa y la dirección del negocio de la entidad. Por tanto, el siguiente paso consiste en determinar dónde se entiende que se produce esa gestión y dirección. A este

⁵⁸ Aunque este calificativo pueda no ser el más apropiado, se utiliza para destacar que el acceso al Tribunal Supremo no implica el recurso frente a ninguna decisión judicial de órganos inferiores, sino de un órgano administrativo. Se trata de una cuestión de Derecho Procesal Administrativo en la que no podemos profundizar, sin extendernos en demasía en este trabajo.

⁵⁹ Artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Domicilio fiscal: “(...) 2. El domicilio fiscal será: (...)”

b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.”

respecto, el TS ha establecido unos criterios y la JAN viene utilizando, además de ellos, otros adicionales.

El TS ha ido sentando doctrina y en la STS de 4 de febrero de 2010 estableció tres criterios para determinar dónde se debe entender realizada esa gestión administrativa y la dirección del negocio:

- Donde exista una oficina donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad.
- Donde exista una oficina en la que se lleve de modo permanente la contabilidad principal.
- Donde tengan el domicilio fiscal los administradores.

Como adelantábamos, la JAN se ha valido de otros criterios adicionales a los anteriores. A este respecto, es destacable la reciente Resolución de 19 de julio de 2016. En ella, la AEAT alegó tres principios adicionales a los del TS, por considerarlos relevantes a la hora de determinar el lugar en el que se realiza la gestión y la dirección:

- Si ha existido un traslado de domicilio posterior. (En el caso de aquel litigio, la AEAT solicitaba que se declarase por la JAN que el domicilio fiscal de la entidad se encontraba realmente en territorio común con efectos desde 2008. Para defender su postura, alegó que la entidad finalmente trasladó su domicilio fiscal a territorio común. En otras palabras, la AEAT encontró un argumento a su favor en la decisión, aunque tardía, de la entidad de cambiar su domicilio fiscal, por entender que debía encontrarse en territorio común).
- Dónde se halla el mayor valor catastral de los inmuebles.
- Dónde residen los proveedores y/o los clientes de la entidad.

Más adelante, estudiaremos esta Resolución con mayor detenimiento y veremos qué pruebas aportan las partes para confirmar y acreditar el cumplimiento de los criterios anteriores.

5. Cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas

En principio, cuando un sujeto pasivo modifica el domicilio deberá ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria mediante declaración expresa, pues el

cambio no producirá efectos hasta que no se presente aquélla. De hecho, cuando no se haya declarado adecuadamente, se estimará subsistente a todos sus efectos, incluso al de notificaciones, el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria.

Este deber del contribuyente se desprende del artículo 37 de la LFGT. El mismo, en su apartado primero, otorga a la Administración la facultad de rectificar el domicilio tributario mediante una comprobación pertinente.

El artículo 43.3 del Convenio, por su parte, establece que se presume, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el ejercicio anterior o en el siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

Pero además, el artículo 43.4 de la LCEN prevé e incide en la obligación formal (que sea técnicamente un deber y no una obligación, es algo que no entienden ni el legislador estatal ni el foral y el *nomen iuris* es importante, ya que en el primer caso derivan de una potestad, sujeta a caducidad pero no a prescripción, mientras que las obligaciones derivan de un derecho de crédito y éste está sometido a prescripción.) de informar del cambio de domicilio en el ámbito del Impuesto de Sociedades, de manera que el contribuyente deberá comunicar a las Administraciones implicadas el cambio⁶⁰, cuando éste produzca alteraciones en la competencia para exigir el impuesto.

A este respecto, cabe hacer una breve referencia a la Resolución de la JAN de 23 de abril de 2015 (conflicto 67/2013), y a la consecuente STS nº 970/2016, de 3 de mayo de 2016, por la que se anula la primera de ellas. En este supuesto también, fue la AEAT quien instó el inicio de un conflicto con la HTN. La AEAT entendía que el domicilio fiscal de cierta entidad debía modificarse, trasladándose de territorio navarro a común con efectos desde 2006. La Resolución de la JAN estimó parcialmente las pretensiones de la AEAT, considerando que las pruebas aportadas por ésta eran suficientes para

⁶⁰ Técnicamente, el precepto habla de comunicar el cambio a “ambas Administraciones”, debiendo entender por tales la foral y la estatal. Sin embargo, puede suceder que haya que comunicar el cambio a una Administración de un territorio histórico del País Vasco o, en el caso de sujetos en cifra relativa de negocios, hasta a cinco Administraciones distintas: la central, la foral y la correspondiente a cada uno de los territorios históricos que integran el País Vasco. Ello se deduce de una interpretación conjunta del Convenio y del Concierto, que es una asignatura pendiente. Si interpretamos literalmente el precepto en el sentido bilateral (Navarra-Estado), en caso de que una entidad trasladase su domicilio fiscal a Gipuzkoa, habría que comunicarlo a Navarra y al Estado y -se supone- que éste daría traslado del cambio a dicho territorio histórico, lo cual es absurdo, en principio.

pensar que hasta el año 2011 la entidad, a pesar de haber presentado formalmente el cambio de domicilio desde territorio común a foral ante las dependencias de la Administración, no cambió de manera efectiva su domicilio, y que a partir de 2011 existen pruebas que evidencian el traslado de domicilio real a territorio navarro. Ante tal decisión, la HTN interpuso recurso interpuesto ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, señalando que la falta de acreditación para los años anteriores a 2011 del domicilio fiscal de la entidad en territorio foral no podía convertirse en una prueba de que ese domicilio no existía, sobre todo cuando no se efectuaron actuaciones inspectoras con anterioridad al año 2010. Así, las cosas, se invocó la presunción de veracidad de las declaraciones fiscales de la sociedad contribuyente, que se presentaron manifestando tener su domicilio en territorio foral, “que no pueden quedar desvirtuadas por los elementos tomados en cuenta por el acuerdo recurrido, pues la mayor parte de ellos se mantienen iguales también a partir de 2011 (...)”.

Adicionalmente, citamos la Resolución de 19 de julio de 2016 de la Junta Arbitral del Convenio Económico (conflicto 71/2013). Tras la negativa por parte de la HTN al cambio de domicilio propuesto por el Delegado Especial de la AEAT, ésta interpuso escrito ante la JAN. La AEAT entendía que el domicilio de la entidad objeto de debate se encontraba en territorio común, mientras que HTN de consideraba que se hallaba en territorio de su competencia. La Agencia Estatal realizó un encomiable esfuerzo probatorio, al que la HTN respondió haciendo lo propio y se esmeró en construir un esquema argumentativo digno, basado fundamentalmente en desmontar las pruebas de la AEAT alegando la falta de acreditación de los datos que la misma aporta. Las pruebas aportadas por cada una de las Administraciones son de lo más variadas. De hecho, la JAN reconoció encontrarse ante un caso “realmente complejo” por las múltiples razones de las que disponían tanto la AEAT como la HTN para defender sus respectivas pretensiones. Por no extendernos demasiado, dejaremos indicadas algunas de las que se recogen en ese caso:

- El domicilio social y fiscal declarados por el obligado tributario y que constan en las bases de datos de la AEAT.
- El domicilio fiscal del administrador único de la sociedad (información extraída del Registro Mercantil).

- El domicilio de los trabajadores contratados por la entidad (bases de datos de la TGSS).
- El domicilio de las personas que figuran en los resúmenes anuales de las retenciones y los ingresos a cuenta.
- Las líneas telefónicas que tiene la entidad.
- Visitas realizadas en los dos lugares sobre los que existe el conflicto: manifestaciones de vecinos, ausencia o presencia de los administradores, trabajadores...

Tras valorar las diferentes pruebas, el órgano admitió que no halló “elementos probatorios que decididamente inclinen a pensar que las tres circunstancias señaladas se localizan claramente en territorio foral o en territorio común (...)”. La Junta, siendo consciente de que debía ponderar de forma prudente y razonable los indicios ofrecidos a favor de una y otra postura, finalmente decidió dar preferencia a las alegaciones de la AEAT y resolver el conflicto estimando las pretensiones de la misma por considerar que los argumentos de ésta obedecían a los criterios establecidos por el TS, y que las pruebas aportadas evidenciaban que la gestión administrativa y la dirección del negocio de la entidad se llevaba a cabo en territorio común. En consecuencia, declaró que la entidad no tenía su domicilio fiscal ubicado en territorio navarro, sino en territorio común. Sin embargo, añade, que aun en el supuesto de que llegaran a la conclusión de que los argumentos esgrimidos por las partes tuvieran valor equivalente y no pudiera determinarse con seguridad cuál era el lugar donde se desarrollaban las funciones de dirección efectiva y gestión de la empresa, la conclusión sería la misma, ya que habría que acudir al criterio último y subsidiario del art. 8.1. b). En virtud de éste, habría que atender al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado, que en este caso, no es otro que territorio común.

V. LA JUNTA ARBITRAL: ÓRGANO DE DELIBERACIÓN Y RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

Tanto el Convenio Económico de la CFN como el Concierto Económico de la CAPV prevén la existencia de órganos competentes y normas precisas para conocer las divergencias que se produzcan entre las Administraciones como consecuencia de relaciones tributarias individuales y para resolver las discrepancias originadas a causa

de la domiciliación de los contribuyentes. El órgano habilitado para ello, en ambas Comunidades, se denomina “Junta Arbitral”⁶¹.

Se trata de un mecanismo de conciliación o de especial resolución de conflictos en la vía previa a la jurisdiccional, que se caracteriza por el establecimiento de un órgano de composición paritaria⁶².

Centrándonos en el caso de la Comunidad Foral de Navarra, la Junta Arbitral está prevista en el artículo 51 del Convenio y se desarrolla en el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Se trata de un órgano de deliberación y resolución de los conflictos que se suscitan entre la Administración Tributaria del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la *Administración de cualquier Comunidad Autónoma* (veremos la relevancia de este matiz cuando el conflicto se plantee con territorios históricos del País Vasco) en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos convenidos, la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el IVA, la interpretación y aplicación del Convenio Económico, y las discrepancias acerca de la domiciliación de los contribuyentes.

La Junta está integrada por tres miembros nombrados conjuntamente por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra “entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística”, para un periodo de seis años.

Tanto la Junta Arbitral de Navarra como la del País Vasco están facultadas para resolver los conflictos entre la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma y la Administración de Navarra, o la Administración de una de los territorios históricos (si bien este punto planteó inicialmente problemas), respectivamente.

Conviene precisar que, en algunos impuestos, los conflictos pueden plantearse con carácter trilateral (interviniendo el Estado como sujeto que podría tener

⁶¹ El calificativo puede inducir a error puesto que resuelve conforme a Derecho, es decir, no mediante la técnica del arbitraje.

⁶² En la práctica, de los tres miembros, uno de ellos es propuesto por cada Administración y el tercero se nombra de forma consensuada.

competencias normativas pero carecer de competencias recaudatorias en relación con tributos convenidos) y con carácter bilateral.

En efecto, el Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo, es un tributo convenido de normativa foral (de igual manera que para los territorios históricos del País Vasco es un tributo concertado de normativa autónoma) pero en determinados supuestos su exacción se realizará aplicando la normativa común, en concreto para sociedades domiciliadas en Navarra con volumen de operaciones superior a siete millones de euros pero que realicen como mínimo el 75% de dichas operaciones en territorio común. En este sentido, una sociedad con domicilio fiscal en Navarra, que superase el volumen de facturación exigido, y que realizara el 24% de sus operaciones en la Comunidad Foral y el 76% restante en el País Vasco, tributaría a la Hacienda foral de su domicilio fiscal en proporción al volumen de operaciones, pero aplicando la normativa estatal⁶³. A la inversa, el ejemplo operaría de igual manera es decir que la sociedad domiciliada en Gipuzkoa que realiza en la CAPV el 24% de sus operaciones y el 76% restante en la CFN tributaría aplicando la normativa común puesto que el Concierto permite llegar a la misma conclusión⁶⁴.

Esta situación carece de sentido y tiene su origen en la falta de reconocimiento mutuo entre Convenio y Concierto, como veremos más adelante.

Los acuerdos de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, únicamente serán susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa y ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

VI. LAS RELACIONES HORIZONTALES ENTRE CONVENIO Y CONCIERTO

A pesar de ser los únicos territorios forales, ser colindantes y mantener numerosas relaciones económicas y empresariales entre sí, Navarra y los territorios históricos del País Vasco carecen de mecanismos que coordinen de manera exclusiva dichas relaciones, provocando una absoluta incomunicación entre Convenio y

⁶³ Un ejemplo perfecto pero simple de cómo se aplica la legislación del Estado cuando una empresa sólo opera en territorios forales. Y consecuencia de la incomunicación entre Convenio y Concierto que veremos a continuación.

⁶⁴ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico del Convenio...* Op. Cit, página 200.

Concierto. Resulta cuanto menos chocante, dada la semejanza de las normas, esta falta de reconocimiento mutuo hacia las particularidades tributarias de cada Comunidad y ambas normas demuestran un escaso respeto a los derechos de los territorios forales. Esto supone que, entre otras cosas, para Navarra los territorios históricos de la CAPV sean considerados territorio común, mientras que para el Concierto, la Comunidad Foral también se considera territorio común.

Así, las leyes estatales del Concierto y del Convenio adolecen del defecto común de contemplar las relaciones entre los territorios forales y la Hacienda estatal desde la perspectiva de la bilateralidad vertical. Esto quiere decir que para cada una de las normas sólo existe, por un lado, el territorio común (el que representa el Estado) y, de otro, el territorio foral con quien se suscribe la norma (Navarra para el Convenio y País Vasco para el Concierto). De esta manera, ninguna de las normas prevé la bilateralidad horizontal (la relación directa entre Navarra y el País Vasco), ni la trilateralidad (la relación triangular que existiría entre el Estado, Navarra y el País Vasco).

Y lo mismo concluyó la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra en su Resolución de 4 de abril de 2008 sobre el conflicto 17/2007 (que posteriormente fue ratificada, además, por la STS de 27 de mayo de 2009): " (...) 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 (...)"'. No excluimos que existan razones para pensar que esta solución no es la más deseable, pero no por ello es absurdo y jurídicamente rechazable⁶⁵. 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.⁶⁶ Sin ánimo de polemizar, la interpretación realizada es discutible y la STS citada es un ejemplo de cómo el alto

⁶⁵ El TS no percibe una diferencia básica entre Concierto y Convenio; en el primero se habla de *territorio común*, mientras que en el segundo se habla de *territorio de régimen común*; la distinción no es caprichosa y de hecho, la Junta Arbitral del Concierto Económico en sus primitivas resoluciones sostuvo que Navarra no era territorio de régimen común, hasta que el TS zanjó la cuestión en la forma antedicha.

⁶⁶ En el mismo sentido se pronunciaba el Acuerdo de la Comisión Coordinadora del Concierto Económico de 7 de abril de 1995, en la que se lo siguiente: "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".

tribunal no entra en el fondo de la cuestión, ni plantea interpretación alternativa, ni explica la diferencia semántica entre *territorio común* y *territorio de régimen común*.

Vemos como, incluso la Junta Arbitral, aunque resuelve ateniéndose a las leyes vigentes, es consciente de la falta de coordinación entre los diferentes regímenes forales, y aclara que es el legislador el responsable de modificar dicha Ley para ajustar y orientar los criterios de determinación del domicilio fiscal de acuerdo a las realidades del país.

1. Inexistencia de un órgano competente para la resolución de los conflictos sobre domiciliación de contribuyentes y los puntos de conexión entre la CFN y la CAPV

Los mecanismos de solución de los conflictos competenciales entre territorios forales también se resuelven bajo ese prisma vertical. Este dato hace que los conflictos entre territorios forales se planteen y solucionen como conflictos que no se producen entre territorios forales, sino entre el Estado (como representante del territorio común) y cualquiera de aquellos, siendo aquél quien asumirá la defensa y representación el territorio foral implicado. No existe, actualmente, la posibilidad de que los conflictos se diriman de forma directa y sin mediación estatal, por los interesados, si bien en la práctica el Estado no suele inmiscuirse y, de facto, los conflictos se plantean entre territorios históricos y Comunidad Foral o a la inversa, sin participación del Estado, salvo que considere que hay razones para pensar que el punto de conexión se localiza en territorio común (no en el sentido de la doctrina del TS antedicha) o que es de aplicación la normativa estatal.

Esta falta de previsión implicó, en un primer momento, la atribución al Estado de un papel tutelar y dirimente sobre los conflictos surgidos entre las dos Comunidades, así como sobre los ocasionados entre las mismas y el Estado. El Estado, pues, aparecía como árbitro único de las diferencias que pudieran producirse sobre competencia normativa, puntos de conexión, domiciliaciones de contribuyentes, etc., entre cualquiera de los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra⁶⁷. No

⁶⁷ DE LA HUCHA CELADOR, F. “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: Relaciones horizontales y conflictos potenciales”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 123, 2004, pág. 560.

obstante, la situación se ha normalizado y en los momentos actuales se admiten conflictos entre territorios históricos y la Comunidad Foral, aunque el problema consiste en determinar cuál es la Junta competente, resultando risibles las primeras manifestaciones de HTN -en los años 2008/2009, cuando se constituyó la JAPV-, donde se afirmaba que la competencia sería siempre de la JAN por el simple argumento de que se constituyó antes.

Bien es cierto que ambas normas guardan gran similitud en la regulación de los puntos de conexión, y esto atenúa la aparición de conflictos. Sin embargo, como decíamos, además de ser territorios forales, también son limítrofes, lo que provoca complicaciones a la hora de determinar el domicilio fiscal real de las personas, tanto físicas como jurídicas. Es por ello, que convendría disponer de un órgano facultado para solventar los conflictos suscitados entre la CFN y la CAPV, eliminando la necesidad de que el Estado interfiriese en la solución de dichas discrepancias, ya que, en multitud de casos, al Estado le será indiferente la localización fiscal de los individuos y entidades, porque la duda oscilará a favor de alguna de las haciendas forales vascas y la Hacienda de Navarra. La única duda que podría justificar la presencia del Estado es en aquellos supuestos en los cuales sea de aplicación la normativa estatal, en el Impuesto sobre Sociedades, en los términos expuestos anteriormente.

Los puntos de conexión, tal y como están regulados en la actualidad, pueden propiciar la existencia de conflictos competenciales entre las Diputaciones Forales de cada uno de los territorios históricos integrantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

Teniendo en cuenta la particularidad de los sistemas tributarios que poseen tanto Navarra como País Vasco, los eventuales conflictos causados entre ambas Administraciones deberían ser objeto de depuración normativa o, en última instancia, el ordenamiento debería atribuir a entes administrativos la facultad de resolver este tipo de conflictos, y así evitar que aquellas situaciones que por imprevistas u olvidadas, se resolvieran de manera incoherente.

Tomando como ejemplo la posible discrepancia entre las Administraciones de Navarra y Gipuzkoa sobre la residencia habitual de una persona física, se produciría, en consecuencia, un conflicto entre ambos territorios sobre el punto de conexión previsto para la exacción del IRPF. Un conflicto de este tipo puede derivarse por la simple

aplicación de los criterios que, para fijar el domicilio fiscal de las personas físicas establecen el Convenio y el Concierto y que pueden señalar que ambos territorios forales consideren que el punto de conexión determinante de su competencia normativa y recaudatoria se incardina en ellos. En este caso, pues, tanto Convenio como Concierto trasladan la solución de dicho conflicto a las respectivas Juntas Arbitrales.

Para determinar cuál de los dos órganos es el competente para conocer ese conflicto, habrá que acudir a ambos textos legales y analizar las funciones que se le asignan a cada uno de ellos. Así, cabe señalar que el artículo 66. Uno a) del Concierto atribuye a la Junta Arbitral del País Vasco idénticas funciones que el Convenio a la Junta Arbitral de Navarra, pero con un matiz proveniente de la peculiaridad que supone el hecho de que los titulares del poder tributario en los impuestos concertados son los territorios históricos y no la CAPV⁶⁸. En el caso de Navarra el sujeto político denominado Comunidad Foral coincide con el territorio foral preexistente a la Constitución, al amparo de la DA 1ª de la CE, por lo que la titular del poder tributario es el mismo ente, esto es, la Comunidad Foral de Navarra⁶⁹.

Dado que las competencias que se les asignan son prácticamente idénticas, y que no cabe la competencia concurrente o compartida de las dos Juntas Arbitrales para resolver conflictos sobre puntos de conexión entre territorios forales, al menos una de

⁶⁸ Artículo 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: “Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:
a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.”

⁶⁹ Artículo 51 de 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:

“1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.”

las dos normas debería haber previsto la manera de dirimir un eventual conflicto entre la competencia de ambas Juntas (si aún no hubieran entrado a conocer el asunto), o la forma de resolver las diferencias entre los acuerdos de las dos Juntas Arbitrales (si ya hubieran emitido una decisión). La realidad, sin embargo, es que ninguno de los dos textos dispone una solución para dicha situación, aunque *de facto* y superados los recelos iniciales, se sostiene (también es dudoso) que será, *prima facie*, competente, la respectiva Junta Arbitral ante la que se presente el conflicto.

2. Órgano competente para conocer los conflictos sobre domiciliación de contribuyentes y los puntos de conexión entre la CFN y la CAPV; cuestiones doctrinales

No habiéndose previsto esa circunstancia, en la actualidad no se conoce cuál de las dos Juntas prima ante la otra en un supuesto como el anteriormente descrito, aunque ya hemos señalado al final del párrafo anterior cuál es la praxis. Ello no es óbice para eliminar las consideraciones que hacemos a continuación.

Parece claro que no cabría plantear que la competencia de las Juntas Arbitrales respectivas corresponde a aquélla ante quien se inicie el procedimiento o se suscite el conflicto.

Conviene recordar esto especialmente al recibir una notificación que nos informe que se ha planteado un conflicto sobre el cual ostentamos un interés legítimo. Cuando se suscita el conflicto de competencias, se impone el deber a las Administraciones afectadas de comunicarlo a los interesados⁷⁰. Esto conlleva que si Navarra plantea un conflicto de competencias sobre el punto de conexión de un contribuyente del IRPF tendrá que comunicarlo no sólo a éste sino también al territorio histórico afectado, el cual ostenta indudablemente la condición de interesado conforme al art. 4.1 de la Ley 39/2015⁷¹. Sin embargo, la notificación en sí misma no determina la

⁷⁰ La norma es común para ambos textos, y se recoge en el art. 51.4 del Convenio y en el art. 66.Dos del Concierto.

⁷¹ Artículo 4 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas sobre el concepto de interesado:

1. Se consideran interesados en el procedimiento administrativo:

a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.
b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.

sumisión del territorio foral afectado al fuero de la Junta Arbitral ante la que se haya suscitado el conflicto, por lo que no se priva a la otra parte del derecho de plantear el mismo conflicto ante la otra Junta Arbitral. Con ánimo de ejemplificar lo anterior, si es Navarra quien plantea ante Bizkaia un conflicto de competencias tendrá que suscitarlo ante la Junta Arbitral de Navarra, pero ello no supone la eliminación del derecho de Bizkaia a plantear el mismo conflicto ante la Junta Arbitral vasca. No cabría, sin embargo, que el conflicto se plantease ante la Junta Arbitral de la otra Administración afectada, es decir y siguiendo con el ejemplo anterior, Navarra no podría acudir ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto ni, a la inversa, Bizkaia podría plantear sus pretensiones ante la Junta Arbitral de Navarra.

Si acudimos a la doctrina, las opiniones vertidas sobre la competencia de las Juntas ante los conflictos entre la CFN y la CAPV no son unánimes y se presentan diferentes visiones sobre esta incógnita.

De La Hucha se inclina por la interpretación literal y considera que la resolución del conflicto “entre Navarra y cualquier territorio histórico del País Vasco en materia de puntos de conexión competería a la Junta Arbitral prevista en el Concierto o, dicho en otros términos, que la prevista para el caso de Navarra no tendría competencia alguna, dada la redacción del art. 51 del Convenio y dado el carácter de *lex specialis* que tiene el Concierto a la hora de determinar el órgano competente para solventar conflictos entre Diputaciones Forales y otras Comunidades Autónomas –incluida la Foral de Navarra-”. A pesar de que el autor deduce así que el estudio de los conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y alguno de los territorios históricos del País Vasco sería incumbencia de la Junta Arbitral vasca, aboga por la creación de un órgano arbitral tripartito porque la posible solución a la que él mismo llega no le parece satisfactoria⁷².

Simón Acosta, por su parte, entiende que por ser el Convenio más antiguo y teniendo naturaleza paccionada, el Estado no podía ni puede modificarlo sin previo acuerdo con la Diputación Foral de Navarra. Así, el Estado no podía pactar con el País Vasco de manera que influyera en el sistema tributario acordado con Navarra, de forma que el contenido del Convenio no podía haber sido afectado por el Concierto del País Vasco. De este modo, y puesto que, hasta la entrada en vigor del Concierto, el cauce

c) Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

⁷² DE LA HUCHA CELADOR, F. “El Concierto Económico...”. Op. Cit., pág. 560.

para resolver los conflictos de Navarra con el resto de administraciones de las Comunidades Autónomas era el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico, esa realidad jurídica no podía ser afectada por el Concierto. Por todo ello, este autor interpreta que los conflictos que se susciten entre la Comunidad Autónoma del País Vasco o sus Diputaciones Provinciales con la Comunidad Foral de Navarra se deberían residenciar ante la Junta Arbitral del Convenio, esto es, ante la JAN⁷³.

Coincidiendo con De La Hucha, de *lege ferenda*, la única solución sería prever un órgano arbitral tripartito que disolviera las divergencias sobre domiciliación de contribuyentes y puntos de conexión de los tributos convenidos o concertados que se suscitaran entre Navarra y cualquier territorio histórico de la Comunidad Autónoma del País Vasco⁷⁴.

Y, aun así, quedaría por determinar cómo se debe actuar en caso de que concurra un conflicto de competencias entre tres Administraciones implicadas. Por la proximidad de las regiones, un posible supuesto sería aquél en el que Navarra, una de las tres Diputaciones forales de la CAPV y La Rioja – por ser territorio común y colindante con los anteriores- entraran a debatir sobre la domiciliación de un contribuyente. En este caso tampoco se prevé una vía concreta por la que proceder a dirimir el problema, o, más en concreto, ante qué Junta Arbitral se plantea.

Por todo ello, es evidente que el mecanismo administrativo de resolución de conflictos competenciales entre los territorios forales carece de coherencia y está repleto de lagunas y contradicciones, y todo ello derivado del error de considerar a Navarra

⁷³ SIMÓN ACOSTA, E. “Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra”, en *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 48, 2009, pág. 93.

⁷⁴ A pesar de los problemas que puede crear la falta de este órgano y el desconocimiento sobre qué Junta debe proceder en el caso de que se planteen este tipo de conflictos, hay que tener en cuenta la norma contenida en el art. 51.5 del Convenio (inexistente en el Convenio). Esta norma trata los efectos que tiene el planteamiento de un conflicto de competencias, permitiendo, durante el lapso temporal que media entre el planteamiento del conflicto y su resolución por la Junta Arbitral de Navarra, que la obligación tributaria tenga determinado su régimen jurídico aplicable. Así, el precepto dispone que “cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.” Aunque el Concierto no recoge una disposición análoga, se podría sostener que lo establecido en este precepto le sería aplicable.

como territorio común desde el Concierto y al País Vasco como territorio común desde el Convenio.

Si acudimos a ver lo que dice la jurisprudencia, comprobamos que existen muy pocos casos acerca de este asunto, por lo que creemos apropiado e interesante comentar los dos siguientes.

En primer lugar, la STS de 3 de febrero de 2016, referente al caso Naturgas⁷⁵, deja constancia de las dudas que suscita la competencia de una y otra Junta Arbitral, al formular las pretensiones de una de las partes interesadas. En este caso, la Diputación Foral de Bizkaia alegaba la incompetencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra para conocer y resolver el conflicto creado a raíz del supuesto error en la tributación de Naturgas. Para fundamentar su pretensión, la Diputación Foral de Bizkaia considera que al no regular el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra las relaciones horizontales entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, se debe acudir, en caso de conflicto, a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa⁷⁶.

El Supremo desestima dicha pretensión y confirma la competencia de la JAN, basándose y transcribiendo lo recogido en la STS de 26 de mayo de 2009⁷⁷, que viene a establecer cómo debe entenderse la relación tributaria horizontal entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, para lo que define el sentido de la expresión "territorio de régimen común". La resolución anterior destacaba tres notas: el Convenio sólo se refiere a dos administraciones territoriales (la Comunidad Foral de Navarra y 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 imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio distinto al de las administraciones intervinientes, y que la diversidad del territorio que integra el denominado "territorio de régimen común" de la Administración del Estado es indiferente. La Sentencia constata la similitud material del Convenio y Concierto, pero subraya la diferencia conceptual que muestran. Es por ello que resulta imposible salvar las contradicciones que manifiestan y es necesario recordar las funciones de la Junta

⁷⁵ Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 241/2016, de 03/02/2016, Thomson Reuters, Aranzadi Insignis.

⁷⁶ Con todos los respetos, la posición de Bizkaia en este punto no era sostenible, porque ignoraba a cualquiera de las Juntas Arbitrales. Por otra parte, conllevaría plantear, directamente, en sede judicial una cuestión no dirimida en sede administrativa.

⁷⁷ Sentencia del Tribunal Supremo, recurso núm. 365/2008, de 26 de mayo de 2009.

Arbitral, entre las que se encuentra el resolver los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y la Diputación Foral⁷⁸, o entre ésta y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma en relación con una serie de materias. Por tanto, en el presente caso en el que se estudia el conflicto planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Hacienda Foral de Bizkaia, es procedente y así concluye la Sentencia, la intervención de la Junta Arbitral del Convenio.

Por otra parte, la STS de 21 de febrero de 2014, resuelve el caso Ezkuelu⁷⁹, atribuyendo la competencia a la Junta Arbitral del Concierto Económico. No es la propia Sentencia del TS la que estudia el conflicto entre las dos Juntas Arbitrales, sino, la Resolución de la Junta del Concierto⁸⁰, objeto de la sentencia. La Junta vasca fundamenta su propia competencia en el artículo 66.Uno del Concierto Económico y alegando que ningún precepto del Concierto Económico excluye de manera absoluta la competencia de dicha Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco, lo cual es completamente cierto, desde el Concierto, no desde el Convenio. Además, funda su defensa invocando la STS de 26 de mayo de 2009 que viene a decir que desde la perspectiva del Convenio el resto de las Comunidades Autónomas tienen un tratamiento homogéneo. Por tanto, deduce que, desde el punto de vista del Concierto, la Comunidad Foral de Navarra también será considerada como una Comunidad Autónoma cualquiera, y recibirá el mismo tratamiento que una Comunidad de régimen común, objeto de eviterna discrepancia hasta dicha sentencia.

⁷⁸ El art. 51.1.b) del Convenio atribuye a la Junta Arbitral, como hemos visto, la facultad de *resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Este precepto, inalterado desde su primitiva redacción, tiene una redacción tan defectuosa que olvida una cosa elemental: que los conflictos de Navarra nunca se plantearán con el País Vasco, sino con los territorios históricos que integran el mismo, pequeña pero importante precisión. Desde una interpretación literal, que no propugnamos, resultaría que no sería competente para dirimir conflictos entre Navarra y los territorios históricos, ya que éstos no son Comunidad Autónoma, aunque tengan el poder tributario y las divergencias se producirían entre una Comunidad Foral y un territorio histórico, no una Comunidad Autónoma.

⁷⁹ Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 1010/2014, de 21/02/2014, Thomson Reuters, Aranzadi Insignis.

⁸⁰ Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, núm. 10/2012, de 26 de julio de 2012.

VII. CONCLUSIONES

1ª Navarra tiene potestad para establecer, regular y mantener su propio régimen tributario, en virtud de los derechos históricos plasmados en su régimen foral, y así lo recoge la Constitución Española de 1978.

La Ley que contiene el Convenio es el resultado del Acuerdo alcanzado entre la Administración de la Comunidad Foral y la Central, a través del cual se rige la actividad financiera y tributaria de Navarra. Ese reparto del poder tributario sobre el sistema impositivo supone una distribución competencial material y normativa entre ambas Administraciones, de manera que es necesaria una constante coordinación y colaboración entre ambas administraciones.

Es la Disposición Adicional 1ª de la CE la que protege el núcleo intangible de la foralidad. Adicionalmente, la DA 2ª de la LOFCA, va más allá y concreta que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico.

Navarra no es sólo un territorio foral, sino también una Comunidad Autónoma, por lo que el ente competente en materia tributaria se concentra en la misma Comunidad Foral. No se trata de la existencia de un sistema tributario propio de la Comunidad Foral, ni de una subrogación del poder tributario originario del Estado. En este sentido, la CFN puede disponer de normativas diferenciadas respecto de unos mismos tributos, llegando incluso a estar facultada para establecer y regular tributos diferentes de los contenidos en el Convenio.

Es curioso, que, tras la centenaria coexistencia del Convenio en el sistema constitucional, la Carta Magna no prevea ninguna reserva normativa para la aprobación del Convenio, y sea la LORAFNA la que disponga que se hará mediante ley ordinaria.

2ª El Convenio es perfectamente compatible con la normativa europea. A pesar de la preexistencia del Convenio a la entrada de España en la UE, el contenido del texto se ha ido adaptando a las exigencias del mercado económico y del ordenamiento jurídico europeo. Aun siendo las cosas así, algunas corrientes ideológicas juzgaban las peculiaridades fiscales que configura el Convenio por considerar que no se amoldaba a los requisitos requeridos por la UE. Según el Tribunal de Justicia de las Comunidades

Europeas, la existencia del Convenio no contraviene en modo alguno los Tratados de la Unión, y a través de su sentencia de 11 de septiembre de 2008 avala, indirectamente (puesto que se refiere al Concierto), el Convenio Económico, declarando perfectamente válido el sistema tributario propio, específico y distinto del régimen general del Estado en el que se localiza⁸¹.

3ª Regulación similar a la del Estado en lo referente a los puntos de conexión pero falta de determinación del Convenio a la hora de atribuir poderes y facultades a la Administración navarra en la gestión de los impuestos. La casi idéntica redacción de la norma estatal y foral en este tema facilita la interpretación de los criterios de sujeción al sistema tributario navarro y reduce los conflictos entre las Administraciones. Sin embargo, es ineludible la aparición de problemas en los casos más confusos.

Los criterios establecidos para señalar el domicilio fiscal de las personas físicas no suscitan problemas de partida, sino que son los hechos fácticos los que pueden provocar contradicciones y obstruir la determinación de dicho domicilio, y consecuentemente, dificultar la concreción del punto de conexión. En este caso, parece inevitable que, de vez en cuando, sucedan estos supuestos.

En relación con el traslado de domicilio fiscal de las personas físicas, la norma deja sin efecto aquel cambio de residencia que haya sido motivado por lograr una menor tributación efectiva. No obstante, el precepto debería ser objeto de revisión, ya que colisiona directamente con el principio de libertad de elección de residencia reconocido en el art. 19 de la Constitución Española. Por otra parte, es llamativo cómo en aquellos casos en los que se produzcan discrepancias sobre la residencia habitual de un contribuyente, éste no dispone de mecanismos para hacer valer su pretensión, salvo que una de las Administraciones implicadas incoe antes un conflicto ante la JAN.

También de manera análoga a la norma estatal, el Convenio regula el domicilio fiscal de las personas jurídicas, y lo sitúa en aquel lugar donde se lleve a cabo la gestión administrativa y dirección del negocio de la entidad. Tras analizar las Resoluciones de

⁸¹ Esta afirmación no es incompatible con el hecho de que una mala utilización de las potestades del Convenio pueda contradecir el Derecho Europeo, en especial en el ámbito de la imposición directa y, más en concreto, en el Impuesto sobre Sociedades donde podría haber normas que constituyesen ayudas de Estado. Sin embargo, Navarra no tiene, por este motivo, ningún procedimiento pendiente o abierto por la Dirección General de la Competencia.

la JAN sobre las discrepancias en torno al cambio de domicilio de diferentes entidades, sorprende la cantidad y la diversidad de las pruebas que se aportan para comprobar que aquél se halla en uno u otro territorio.

Por otra parte, el Convenio atribuye el poder recaudatorio de numerosos impuestos a la Administración foral, pero nada establece, en la mayoría de ellos, acerca del poder normativo. Se entiende que, en casi todos los casos, la atribución del poder recaudatorio conlleva la atribución del poder normativo, pero no siempre es así. Por tanto, se debería exigir mayor meticulosidad y rigor técnico en la redacción de la norma para resolver las dudas que provoca la falta de especificación del poder que sustenta la Administración Foral en relación con la gestión de cada impuesto⁸².

4ª Falta de reconocimiento (tácito y expreso) de la existencia del régimen foral vasco, y la consecuente ausencia de mecanismos que regulen la relación con la CAPV. El mecanismo administrativo de resolución de conflictos competenciales entre los territorios forales carece de coherencia y está repleto de lagunas y contradicciones, y todo ello derivado del error de considerar a Navarra como territorio común desde el Concierto y al País Vasco como territorio común desde el Convenio. Incluso en aquellas ocasiones en las que las administraciones de ambos territorios estén de acuerdo y no se derive, por tanto, ningún conflicto, pueden surgir situaciones paradójicas.

En cuanto a las divergencias sobre domiciliación de contribuyentes y puntos de conexión de los tributos convenidos o concertados que se suscitaren entre Navarra y cualquier territorio histórico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la solución pasaría por prever un órgano arbitral tripartito, compuesto por representantes de la HTN, la hacienda vasca en cuestión y AEAT, que las resolviera.

Finalmente, el Convenio navarro y el Concierto vasco han tenido y tienen muchas similitudes que se retroalimentan y por ello, es preciso cooperar conjuntamente en la conservación y evolución de esos instrumentos.

⁸² De *lege ferenda*, la solución sería, como sucede en el Concierto, distinguir entre tributos convenidos de normativa autónoma y de normativa común, lo cual ahorraría esfuerzos hermenéuticos.

Trabajando sobre ello, se lograría una mejor compenetración con el actual ordenamiento jurídico nacional y por tanto, se perfeccionaría la convivencia del sistema tributario y financiero singular de la Comunidad Foral de Navarra con el Estado.

VIII. FUENTES CONSULTADAS

1. Normativa

Constitución Española de 1978, aprobada en referéndum el 6 de diciembre de 1978 y publicada en el BOE, nº 311.1, de 29 de diciembre.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, publicada en el BOE, nº 236, de 1 de octubre de 1980, más conocida como la LOFCA.

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, publicado en el BOE, nº 310, de 27 de diciembre de 1990.

Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra, publicado en el BON, nº 153, de 20 de diciembre de 2000.

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, publicada en el BOE, nº 124, de 24 de mayo de 2002.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicada en el BOE, nº 302, de 18 de diciembre de 2003.

Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico de Navarra, publicada en el BOE, nº 84, de 7 de abril de 2006.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, publicada en el BOE, nº 305, de 19 de diciembre de 2009.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2. Bibliografía

ALLI ARANGUREN, J.C. *Los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 2010.

ALONSO ARCE, I. *El Concierto Económico en Europa*, IVAP, Oñati, 2010.

ARANBURU URTASUN, M. *Provincias Exentas. Convenio-Concierto: identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autónomo de Vasconia, 2005.

BENGOETXEA CABALLERO, J.R., “La jurisprudencia Islas Azores y la fiscalidad foral”, en *Azpilcueta*, núm. 21, 2010.

DE LA HUCHA CELADOR, F. “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: Relaciones horizontales y conflictos potenciales”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 123, 2004.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El domicilio fiscal de las personas físicas en el Convenio Económico de Navarra*, dentro de la obra colectiva *Problemas actuales de coordinación tributaria* (SIMON ACOSTA, E., Director), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*. Serie Echegaray, núm. 2. Donostia-San Sebastián, 2006.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *La inserción constitucional del Convenio Económico de Navarra*. Universidad Pública de Navarra. Pamplona, 2010.

GATZAGAETXEBARRIA BASTIDA, R. “El Concierto Económico entre Euskadi y el Estado: radiografía de situación” en *Federalismo fiscal y Concierto Económico*, Parlamento Vasco-Eusko Legebiltzarra, Vitoria-Gasteiz, 2016, págs. 139-152.

GIANNINI, M.S. *Diritto Amministrativo*, Ed. Giuffrè, volume primo, Milano, 1993.

HENSEL, A. *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Barcelona, 2005.

MERINO, JARA, I. “Ayudas de Estado y Poder Tributario Foral”, en *Hacienda Canaria*, núm. 27, 2009

PALAO TABOADA, C. “¿Qué tiene de “arbitral” la Junta Arbitral?” en *ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco*, núm. 49, Vitoria-Gasteiz, 2015, págs. 29-54.

SIMÓN ACOSTA, E. “Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra”, en *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 48, 2009.

SIMÓN ACOSTA, E. “Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra”, en *Revista Jurídica de Navarra*, núm.51, 2011, págs. 179-201.

ZORNOZA PÉREZ, J.J. “Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas”, en *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992.

ZUBIRI ORIA, I. “Un análisis del sistema foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus ventajas durante la crisis”, en *Papeles de Economía Española*, núm. 143, 2015, págs. 205-224.

3. Jurisprudencia

Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico, de 7 de noviembre de 2013 (conflicto 50/2012).

Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico, de 21 de diciembre de 2012 (conflicto 41/2011).

Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico, de 23 de junio de 2016 (conflicto 68/2013).

Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico, de 19 de julio de 2016 (conflicto 71/2014).

Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico, de 23 de abril de 2015 (conflicto 67/2013).

Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico, de 19 de julio de 2016 (conflicto 71/2014).

Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico, de 4 de abril de 2008 (conflicto 17/2007).

Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, núm. 10/2012, de 26 de julio de 2012.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 241/2016, de 03/02/2016, Thomson Reuters, Aranzadi Insignis.

Sentencia del Tribunal Supremo, recurso núm. 365/2008, de 26/05/2009.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 970/2016, de 3 de mayo de 2016.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 4402/2009, de 26 de mayo de 2009.

Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 1010/2014, de 21/02/2014, Thomson Reuters, Aranzadi Insignis.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, núm. 220/2006, de 6 de septiembre de 2006, Portugal contra Comisión, asunto C-88/03.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 11 de septiembre de 2008, Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) y otros contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia y otros. Petición de decisión prejudicial: Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco - España. Ayudas de Estado - Medidas tributarias adoptadas por una entidad regional o local - Carácter selectivo. Asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, núm. 884/08, de 22 de diciembre de 2008.