*Fernando de la Hucha Celador*

# El concierto económico con el País Vasco: Cuestiones básicas en la imposición directa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pública de Navarra

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN Y PRINCIPIOS GENERALES

II. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LAS PERSONAS FÍSICAS–a) *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*–b) *El Impuesto sobre el Patrimonio*–c) *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

III. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y DEMÁS ENTIDADES; LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS NO RESIDENTES–a) *El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*–b) *El Impuesto sobre Sociedades*

## I. INTRODUCCIÓN Y PRINCIPIOS GENERALES

El BOE de 24 de mayo de 2002 publicaba la Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, poniendo fin al paréntesis –no exento de dudas jurídicas– que supuso la expiración, el 31 de diciembre de 2001, del primer Concierto con la CAPV (aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo).[1] Como es sabido, la citada expiración y los problemas jurídicos que concitaba la aplicación del sistema tributario de los territorios históricos, huérfanos desde el 1 de enero de 2002 del soporte normativo que les brindaba el Concierto de 1981, fue solventado, de forma unilateral por el Gobierno central, a través de la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, norma que prorrogaba la vigencia del Concierto aprobado por la Ley 12/1981[2].

Tras la aprobación del nuevo Concierto cesa la prolongación temporal del vigente desde 1981, sin necesidad de derogación expresa de la Ley 25/2001, que no aparece explícitamente recogida en la Disposición Derogatoria de la Ley 12/2002. No obstante, la sorprendente redacción de la Disposición Final Unica[3] de ésta ha pódido deparar alguna sorpresa y algún litigio innecesario para determinados contribuyentes fundamentalmente en el caso de impuestos instantáneos, algo que intenta paliar la Disposición Transitoria Segunda[4] del Concierto. La discordancia entre la fecha de entrada en vigor y la fecha en que surte efectos el nuevo Concierto será tratada más adelante, dejando aquí meramente apuntados los conflictos que pueden presentarse.

Entrando en los principios generales, llama la atención que el legislador se refiera al Concierto con la CAPV cuando esta afirmación, sin ser incierta, debe ser matizada puesto que no es sólo con ésta con la que suscribe el pacto sino también y sobre todo –con especial trascendencia en el ámbito tributario– con los territorios históricos que conforman aquélla, que son los titulares de los poderes normativo, gestor y recaudatorio y los únicos cuyas prerrogativas quedan cubiertas bajo el manto de la Disposición Adicional

[1] La redacción inicial experimentó diversas modificaciones, de entre las cuales, la más sobresaliente fue la operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

[2] Su artículo único disponía la aplicación del Concierto de 1981 en todos sus términos durante el año 2002, hasta la aprobación de un nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[3] Donde se señala que «La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, si bien surtirá efecto desde el 1 de enero de 2002».

[4] Aun cuando la Ley 12/2002 es de artículo único, y el texto del Concierto se contiene, en puridad, en el anexo, utilizaremos los ordinales de éste para hacer las oportunas referencias legislativas. Esta advertencia es válida no sólo en este caso, sino para el resto del texto.

Primera de la Constitución, dado el carácter contingente de la Comunidad Autónoma y las posibles combinaciones territoriales en su conformación. De igual manera –y constituyen vicios heredados desde el Concierto de 1981– y sin perjuicio de la bilateralidad, sorprende que no se haya tenido en cuenta la existencia de otro régimen foral –en este caso de Convenio– como es el existente con la Comunidad Foral de Navarra, de forma que los eventuales conflictos entre los regímenes de Concierto y de Convenio habrán de resolverse mediante la actuación de la Junta Arbitral prevista en el art. 66 del Concierto, es decir, considerando a la CFN como una Comunidad Autónoma –lo que es cierto– pero olvidando la peculiaridad de su régimen tributario y sus competencias que guardan estrechas concomitancias con las de los territorios históricos de Euzkadi, entre otras cosas y básicamente, porque los cuatro territorios forales hunden sus raíces en la citada DA 1ª de la CE[5]. En lo que se refiere a la primera cuestión, las dificultades de referir el Concierto al País Vasco son especialmente palpables en el caso de determinados puntos de conexión, que se refieren al territorio autonómico y no al espacio geográfico de los territorios históricos, obligando a las Diputaciones Forales a coordinarse internamente y a dilucidar cuándo una persona física o jurídica es residente y/o tiene su domicilio fiscal en su territorio[6].

La Exposición de Motivos de la Ley 12/2002 contiene dos apreciaciones dignas de ser resaltadas; la de mayor calado, y así se traduce en el texto del Concierto, es la concesión de un carácter indefinido al Concierto, eliminando la duración limitada que tenía el precedente de 1981 y equiparándolo, en cuanto a indefinición de su vigencia temporal, al Convenio con Navarra. Ello supondrá evitar, pro futuro, situaciones como la vivida con la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, a la que hemos hecho referencia anteriormente, al tener que prorrogarse de forma unilateral por el Estado el Concierto. Pero la supresión de la temporalidad no sólo dota de mayor estabilidad al Concierto, sino que permite considerar definitivamente abrogada

[5] Idénticos problemas se van a producir cuando la CFN y el Estado lleguen a un acuerdo sobre el nuevo Convenio (en puridad la adaptación del actual, que no está sometido a caducidad alguna), que, cabe suponer, trasladará miméticamente lo dispuesto en el vigente Concierto, dado el proceso de aproximación entre ambos textos, visible tras las Leyes 38/1997, de 4 de agosto (para la CAPV) y 19/1998, de 15 de junio (para Navarra). Creemos que se ha perdido una oportunidad para establecer un mecanismo de resolución de conflictos entre territorios forales en el que, si afectan a sus respectivas competencias, no se comprende la intervención indirecta del Estado a través de la Junta Arbitral, que sólo tiene sentido en el caso de las Comunidades de régimen común.

[6] Evidentemente, en caso de discrepancias entre territorios históricos sobre domiciliación de contribuyentes, entendemos inaplicable el art. 66.Uno.c) del Concierto y por lo tanto incompetente para su resolución la Junta Arbitral. Y conviene hacer esta advertencia porque la literalidad del precepto –aislado de su contexto– podría abocar a otra solución interpretativa. Creemos que las únicas discrepancias sobre domiciliación que debe resolver la Junta Arbitral son las que se produzcan entre territorios históricos y Comunidades de régimen común. Desgraciadamente (véase la nota anterior) habría que incluir en esta última categoría –desde la perspectiva del Concierto– a Navarra y, desde la perspectiva del Convenio, a los territorios históricos del País Vasco.

una norma del Estatuto vasco que lastró el Concierto de 1981. En efecto, la razón que se desliza en la Exposición de Motivos para justificar la vigencia temporal limitada del primer Concierto con la CAPV era la necesaria inspiración en el Concierto existente con Alava en el momento de aprobarse la CE y el Estatuto de Autonomía. Razón que partió de una interpretación muy peculiar de la DT Octava del EAPV que vinculaba al primer Concierto Económico –el de 1981– en cuanto había de inspirarse en el contenido material (sic) del vigente con Alava. Si la inspiración en el contenido material abarcaba o no la duración temporal es algo que interesará a los historiadores del Derecho (o que pueden dilucidar los negociadores de 1981) y, por tanto, no vamos a entrar en su examen. mayor interés tiene que el cardinal señalado por la DT Octava del EAPV no es aplicable al Concierto de 2002 y que, por tanto, la citada norma ha dejado de condicionar tanto a éste como a sus futuras modificaciones, no sólo en el aspecto temporal sino también en el sustantivo. Evidentemente, la duración indefinida del Concierto de 2002 obliga –y así se contempla– a articular los mecanismos pertinentes para introducir las modificaciones oportunas cuando se produzcan alteraciones sustanciales en el ordenamiento tributario o, lo que será más infrecuente aunque el legislador no parece compartir esta opinión salvo que esté pensando en el plano de la Unión Europea, en las competencias normativas del Estado o de los territorios históricos. Y la articulación de estos mecanismos, básicamente a través de la DA Segunda del Concierto, no deja de generar alguna duda. En efecto, la meritada norma parece distinguir entre dos conceptos de difícil concreción en algún caso, como son, modificación del Concierto (apartado uno) y adaptación del Concierto (apartado dos). El problema es que sí se especifica en qué consiste la adaptación pero no se define la modificación. Aventurando hipótesis, sujetas a corrección, parece que la modificación se refiere a un concepto formal (aunque incorpore novedades materiales[7]), mientras que la adaptación sería un concepto material (aunque no necesariamente debería incorporar novedades formales, traducidas en la promulgación de una Ley que modificara el Concierto). Que la modificación implica incorporar a un texto legislativo los cambios experimentados se desprende del texto del apartado uno de la DA 2ª, cuando dispone que aquélla se hará mediante el mismo procedimiento seguido para la aprobación del Concierto. Por el contrario, la adaptación –que se llevará a cabo procediendo ambas Administraciones de común acuerdo, lo que parece excluir la variación legislativa en el sentido formal del término– aparece ligada a unas causas aparentemente tasadas en el apartado dos de la DA 2ª. Tales causas son las siguientes: reforma del ordenamiento tributario estatal que afectase a la concertación (lo que sólo puede venir, en principio, por la vía de la creación y/o supresión de tributos, aunque esta hipótesis interpretativa puede verse enervada por la afirmación que hace el mismo precepto aludiendo a la creación de nuevas figuras tributarias, de forma que la expresión que comentamos tiene un contenido

[7] Así, la Ley 38/1997, de 4 de agosto, se denomina de «modificación» del Concierto Económico.

que no alcanzamos a comprender), alteración en la distribución de competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta (expresión que induce a pensar en que el legislador está pensando en los procesos de armonización fiscal comunitaria) y creación de nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta. Como puede observarse, la causa más difícil de delimitar es la primera de la que, salvo solapamiento técnico, debe excluirse la creación de nuevos tributos no previstos en el Concierto, que se subsumirían en la tercera, aunque ello no afecte a la necesidad de adaptación. Y, «a fortiori», hay que tener en cuenta que la propia DA 2ª exige a la adaptación un requisito que, en principio, no es predicable de la modificación, como es la especificación de los efectos financieros. En cualquier caso, y desde una interpretación sistemática del Concierto, parece que la Comisión Mixta, prevista en el art. 61, es competente para acordar[8] las modificaciones de aquél (art. 62.a), pero no para adoptar las adaptaciones, salvo que esta competencia se entienda subsumida en la función contemplada en el apartado e) de dicho precepto.

En un examen breve y donde hay otras cuestiones cuya relevancia es indudablemente mayor, no podemos detenernos en examinar, de modo detallado, la «mens legislatoris» en cuanto a los efectos jurídicos de la diferenciación entre modificación y adaptación, pero resulta preocupante, cuanto menos, la propia existencia de la misma en los términos en que aparece planteada en el Concierto, ya que parece abrir una doble vía –legislativa en un caso, reglamentaria en otro– para reformar aquél. La sutil diferencia semántica no debe hacer olvidar que el mecanismo de modificación es uno y así aparece contemplado en el EAPV; por el bien de la seguridad jurídica, sería deseable que no se utilizara el mecanismo de la adaptación para alterar el Concierto sin modificar la Ley aprobatoria del mismo.

La segunda apreciación que, desde la lectura de la Exposición de Motivos del Concierto de 2002, merece ser destacada es la relativa al reforzamiento de los cauces o procedimientos tendentes a conseguir una mayor seguridad jurídica en su aplicación; reforzamiento que, a su vez, parece tener causa en la experiencia acumulada desde la entrada en vigor del primer Concierto con la CAPV. En que se traduce la proclamada mayor seguridad jurídica constituye un ignoto o, por lo menos, el autor de la Exposición de Motivos no destaca ningún mecanismo que, contemplado en el articulado del Concierto, coadyuve a determinar su plasmación. Precisamente por ello, llama la atención esta mención sin destinatario concreto que, «sensu contrario», parece dar a entender que la redacción primitiva del Concierto de 1981

[8] Obviaremos, por estéril, la polémica sobre si la citada Comisión acuerda y/o propone las modificaciones. Si aceptamos la idea en cuya virtud el concepto de modificación tiene un fuerte componente formal –en cuanto exigiría modificación de la Ley 12/2002– parece claro que se trata sólo de un trámite necesario pero no definitivo dentro del procedimiento de aprobación del Proyecto de Ley de modificación del Concierto o, dicho en otros términos, la meritada modificación sólo se produciría con la aprobación de la subsiguiente Ley estatal.

generaba, en su aplicación, una menor seguridad jurídica (¿para quién?) que la conseguida con el Concierto de 2002. Teniendo en cuenta que, sin perjuicio de los efectos indirectos que sobre los contribuyentes tiene el Concierto, éste regula las relaciones de orden financiero y tributario entre el Estado, la CAPV y los territorios históricos que conforman ésta, no parece difícil –ni constituye un sofisma– interpretar que el refuerzo de la seguridad jurídica se dirige a las partes directamente implicadas o, al menos, a una de ellas. Y, puesto que la Exposición de Motivos parece ser cosecha exclusiva del Estado, cabe presumir que la aplicación del precedente Concierto generaba alguna dosis de inseguridad jurídica en aquél, sin que podamos atisbar en qué consistía aquélla ni a través de qué mecanismos o procedimientos del Concierto de 2002 se ha producido la disipación anhelada. No parece que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, contemplada y prevista en los arts. 64 y 65 del Concierto, y a la vista de su carácter cuasiconsultivo, pueda eliminar las legítimas discrepancias que, periódicamente, se han suscitado entre el Estado y los territorios históricos concentradas, en su inmensa mayoría, en la europeidad, constitucionalidad, sagacidad y racionalidad de los incentivos fiscales establecidos en el Impuesto sobre Sociedades.

Las normas generales, contempladas en la Sección 1ª del Capítulo I del Concierto presentan un cierto carácter continuista que, no obstante, permite apreciar alguna diferencia sensible respecto del Concierto de 1981. Así, se observa una reducción en las competencias exclusivas del Estado, al perder su capacidad normativa en relación con aquellos tributos –concertados– en los que el sujeto pasivo sea una persona no residente conforme el ordenamiento estatal. Ello no significa que las Juntas Generales y las Diputaciones Forales vayan a tener, en todo caso, capacidad normativa material o sustantiva sino que, en algún caso, ésta será formal o nominal; el paradigma de esta situación es el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en adelante, IRNR) –que, por razones elementales, no se contemplaba en la reforma del Concierto operada en 1997– el cual se tipifica como concertado (art. 21) pero las instituciones competentes de los territorios históricos quedan obligadas a aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en territorio común[9]; obsérvese, sin embargo, como el Concierto se abstiene de tipificar el citado tributo como de normativa autónoma o de normativa común, obviando una distinción que, desde el punto de vista estructural, es muy útil para la comprensión de la posición de cada tributo dentro del régimen de concertación[10]. La supresión de la competencia nor-

[9] No obstante, existen supuestos –establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero– a los que es de aplicación la normativa autónoma del IRNR vasco si se verifican los criterios de sujeción normativos que, para el Impuesto sobre Sociedades, prevé el art. 14 del Concierto. Sobre este punto volveremos con mayor precisión, al tratar de los puntos de conexión –normativos y recaudatorios– aplicables a este impuesto.

[10] Esta ausencia de tipificación en cuanto a la competencia normativa –prevista para los impuestos indirectos, salvo el ITPyAJD en el Concierto de 1981– comienza a generalizarse con la reforma del Concierto en 1997, obligando al intérprete a efectuar esfuerzos hermenéuticos para encasillar cada tributo concertado dentro de la dicotomía contem-

mativa del Estado en los tributos cuyo contribuyente o sustituto sea una persona o entidad no residente, aparte del juicio que puede merecer desde el plano de la política legislativa, permite obviar alguno de los problemas sobre la normativa aplicable que podían detectarse, bajo la vigencia del anterior Concierto, en la modalidad de obligación real de los Impuestos sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[11].

De modo que, a partir del 1 de enero de 2002, el Estado sólo tiene competencias normativas, gestoras y recaudatorias en los derechos a la importación y en el hecho imponible importaciones del IVA y de los Impuestos Especiales.

La plasmación de los principios generales a que se sujeta el sistema tributario de los territorios históricos presenta también algunas novedades dignas de ser resaltadas. En primer lugar, conviene depurar el art. 2 del Concierto de proclamaciones pleonásticas y/o de repeticiones innecesarias por estar recogidas en normas de rango superior, algo a los que nos tiene muy acostumbrado el legislador de cualquier nivel de gobierno. En efecto, ¿qué sentido tiene, salvo la reiteración solemne de obviedades, señalar que el sistema tributario de los territorios históricos ha de respetar la solidaridad cuando, con carácter general, ese respeto (no sólo para el sistema tributario sino para cualquier otra manifestación del autogobierno) se desprende de la CE y del EAPV? mayor interés suscita la referencia a la necesaria atención que los territorios históricos deben prestar, en el ejercicio de sus competencias, a la estructura general impositiva del Estado. Se nos puede imputar la relativa intrascendencia de detenernos en este punto, ya que el precepto en cuestión transcribe literalmente las previsiones del art. 3.1, Segundo del Concierto de 1981, como sucede con la totalidad del actual art. 2, salvo la matiza-

plada en el texto principal. En otras ocasiones, encontramos en el nuevo Concierto una calificación de un tributo como concertado (frente a lo que sucedía con el precedente Concierto) pero utilizando el mismo circunloquio que en el caso del IRNR para identificar la capacidad normativa (material o formal) de los territorios históricos; tal es el caso del Impuesto sobre las Primas de Seguros (sin adjetivar por el Concierto en 1997) y que, en los momentos actuales, pasa a ser calificado como concertado. Como es sabido, mientras que la concertación hace referencia a la distribución del poder recaudatorio, la tipificación como concertado de normativa autónoma o de normativa común, hace referencia a la distribución del poder normativo, o, para ser más precisos, a la extensión e intensidad de éste en el caso de los territorios históricos.

[11] Así, el art. 26 del Concierto de 1981 (reformado en 1997) consideraba al ISD como tributo concertado de normativa autónoma, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, en el supuesto de que todos los bienes o derechos estuvieran situados o pudieran ser ejercitados en territorio vasco. En este caso, sin embargo, por conexión con el art. 6 habría que entender que el tributo se exigiría conforme la regulación estatal, de forma que la normativa vasca no podía introducir ninguna modificación o variación sustancial. Dicho en otros términos, se trata de una capacidad normativa meramente formal y no material, algo que sólo desde una vertiente semántica permitía calificar al ISD como un tributo de normativa autónoma en todos los casos. Las mismas consideraciones habría que hacer, «mutatis mutandis», respecto del Impuesto sobre el Patrimonio a la luz del art. 16 del Concierto de 1981.

ción que habremos de realizar al tratar del apartado Uno, Quinto. Sin embargo, es traído a colación para destacar la carencia de soluciones a la resolución de un problema, cual es la coexistencia entre un presunto sistema tributario propio de los territorios históricos y la tipificación de ese sistema como subordenamiento (no sólo en un sentido normativo, sino que ahora interesa destacar la componente estructural) respecto del correspondiente al Estado. En efecto, el Concierto no obliga a respetar, sino a atender, la estructura impositiva estatal; además de convenir que la expresión atención es mucho más difusa (de cara a una eventual interpretación) que el concepto de respeto, se plantea otro problema adicional que el nuevo Concierto no ha resuelto al limitarse a reproducir literalmente el texto de 1981, a saber: ¿qué hay que entender por *estructura general*? ¿El concepto de estructura general puede deducirse del propio Concierto, entendiendo por tal la reflejada o la que se desprende de los tributos concertados, de forma que, «ad exemplum», no fuera posible que los territorios históricos suprimiesen el Impuesto sobre el Patrimonio, porque ello vulneraría el precepto comentado? Si la contestación a esta pregunta fuera afirmativa cabría plantearse qué ocurre con los tributos del sistema impositivo estatal sobre los que guarda silencio el Concierto, aventurando dos hipótesis, no necesariamente antitéticas: de un lado, que estos impuestos no deben ser atendidos (o respetados, por utilizar un participio más comprensible aunque no sea el que se desprende del Concierto) por el sistema tributario de los territorios históricos al no pertenecer a la estructura general del Estado; de otro, entender que el silencio del Concierto permite una interpretación unilateral del Estado del concepto de estructura general impositiva y, por tanto, su aplicación en los territorios históricos. A nuestro entender, la integración del citado concepto en el Concierto no puede ser llevada a cabo de forma unilateral por el Estado, de forma que la aplicación en los territorios históricos de nuevos impuestos exige la adaptación y/o modificación del Concierto[12], siguiendo en este punto las recomendaciones del Consejo de Navarra en relación con la polémica suscitada a principios del año 2002 en esta Comunidad Foral sobre la aplicación o no del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y sobre la afectación específica (la falta de convención del tributo estatal hacía ociosa la segunda cuestión) de la recaudación eventualmente obtenida para la cobertura de determinados gastos sanitarios[13].

Por su parte, el sometimiento del sistema tributario de los territorios histórí-

[12] En el caso de los impuestos indirectos la pretensión estatal de aplicación podría fundarse en el art. 35 del Concierto, precepto que, sin embargo, plantea un problema al no resolver la cuestión de los puntos de conexión. Bajo la rúbrica «Otros impuestos indirectos» el precepto citado se limita a señalar que se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, bases, etc., que los establecidos en cada momento por el Estado. La norma es cautelar pro futuro pero, resolviendo el problema normativo, deja en el aire el problema de la titularidad de la competencia recaudatoria.

[13] Puesto que el Convenio de 1990 aún no ha sido objeto de modificación, subsisten las cuestiones conflictivas en este caso en el momento de escribir estas líneas.

cos a los Tratados y convenios internacionales suscita la cuestión –y constituye, como hemos adelantado, una novedad– de la especificación contenida en el párrafo segundo del art. 2.Uno.Quinto del Concierto[14]. A la hora de analizar este precepto, nos detendremos en la interpretación comunitaria del concepto de armonización fiscal, concepto esencialmente polisémico que en el Concierto juega en un doble plano: comunitario y estatal. La interpretación de la armonización fiscal con el Estado no presenta dificultades excesivas, puesto que la explicitación de la misma, al jugar exclusivamente en un plano normativo (y esta apreciación es importante), se contiene en el art. 3 del Concierto. Centrándonos en el plano comunitario, hay que precisar las diferencias, deducible del Tratado de la Unión, entre los conceptos de armonización fiscal y de aproximación o convergencia de legislaciones. Mientras que el primer concepto juega en el marco de la imposición indirecta (en concreto, en el IVA, en los Impuestos Especiales y en el denominado droit d'apport e impuestos que gravan la concentración de capitales, con relevancia en nuestro Impuesto sobre Operaciones Societarias), la convergencia o aproximación de legislaciones ha sido el título competencial utilizado por la Comisión y el Consejo para lograr escasos avances en la uniformidad de los impuestos directos. La aplicación del concepto de armonización a los impuestos indirectos es taxativa conforme el art. 99 del Tratado, de tal manera que el precepto del Concierto sólo puede interpretarse en este sentido. Bajo esta hipótesis, la especificación es, en este punto, redundante, puesto que basta observar los arts. 26, 30 y 33 del Concierto para comprobar cómo el IVA, el Impuesto sobre Operaciones Societarias y los Impuestos Especiales de fabricación son tributos concertados en los que los territorios históricos habrán de aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común. Curiosamente, el único problema que se plantearía en este sector de la tributación vendría dado por el hecho de que el Estado no transpusiera correctamente en su sistema tributario las Directivas de armonización comunitarias que puedan dictarse en el futuro, de forma que los territorios históricos se encontrarían ante la disyuntiva de respetar el art. 3 o los restantes preceptos del Concierto. Pese a las apariencias, no se trata de una hipótesis descartable, teniendo en cuenta los problemas que, sobre todo en el IVA, ha tenido en ocasiones el Estado español a la hora de incorporar a su ordenamiento interno normas armonizadoras.

Resta, pues, el problema del respeto a las normas comunitarias –sobre todo en el ámbito de la imposición directa– por parte de los territorios históricos, problema que ha de ser contemplado desde el punto de vista interno, es decir, sin prejuzgar las consecuencias del ejercicio de las competencias normativas forales desde la perspectiva de la Unión Europea[15]. Y, bajo este

[14] Donde se señala que «En particular, deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea...».

[15] Ante la práctica inexistencia de normas comunitarias dirigidas a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en el marco de la imposición directa, la Comi-

prisma, los mecanismos reaccionales del Estado son prácticamente nulos, en cuanto, como hemos señalado, no existen normas de armonización fiscal (ni puede haberlas «stricto sensu» atendiendo al texto del Tratado de la Unión) en el marco de la imposición directa. Una mejor redacción del Concierto hubiera posibilitado un mayor control por parte del Estado del ejercicio de las competencias normativas de los territorios históricos, lo cual no significa, evidentemente, que éstos hayan de obviar las disposiciones comunitarias sobre aproximación de legislaciones (Directivas, en el caso de las fusiones, escisiones y aportaciones de activos; Recomendaciones, en el caso de los trabajadores transfronterizos, por citar las más conocidas); simplemente implica que el entronque de las disposiciones forales que se dicten se realizará directamente con el ordenamiento comunitario, sin pasar por el tamiz del ordenamiento estatal.

El concepto de armonización fiscal se utiliza también por el Concierto desde un punto de vista interno, es decir, en relación con el ordenamiento estatal. La especificación de esa armonización se contempla en el art. 3 del nuevo Concierto, que reproduce miméticamente las previsiones del art. 4 del Concierto de 1981 (tras la nueva redacción dada a dicho precepto con la Ley 38/1997) La similitud entrambos textos haría en principio innecesaria cualquier consideración adicional, so pena de incurrir en repeticiones y solapamientos evitables; sin embargo, conviene reiterar obviedades (aunque esta reiteración sea criticable cuando es efectuada por el legislador) que coadyuven a una interpretación leal del Concierto por parte, sobre todo, del Estado.

En primer lugar, que los criterios de armonización fiscal con el Estado se ciñen a la elaboración de la normativa tributaria por parte de los territorios históricos, de forma que el cumplimiento o no de los criterios contemplados en el art. 3 del Concierto habrá de ser enjuiciado desde ese plano y no desde los resultados aplicativos obtenidos en términos de recaudación. Esta observación es especialmente trascendente a la hora de examinar el cumplimiento del principio armonizador de mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del Estado[16], dado que éste ha solido invocar, en algún recurso, la vulneración de este criterio para denunciar normas concretas de los territorios forales. En puridad, la verificación del cumplimiento o no del criterio es casi imposible por dos razones: de un lado, porque el Estado se mueve en términos de comparación de la presión fiscal tras los resultados recaudatorios y, de otro, porque se ha apoyado en impuestos concretos, sin tener en cuenta la globalidad del sistema tributario

sión y otras instancias comunitarias han solido acudir al concepto de ayudas de Estado, para enjuiciar, sobre todo, la política de incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con las previsiones de los arts. 92 a 94 del Tratado.

[16] Conforme aparece redactado el precepto, habrá que incluir en la expresión «resto del Estado» a la Comunidad Foral de Navarra, que tiene una estructura impositiva diferenciada (en cuanto a la regulación normativa, no en cuanto al denominación de los tributos) de la existente, tanto en el País Vasco como en las Comunidades de régimen común.

de los territorios históricos (y entiéndase esta expresión sin perjuicio de las matizaciones efectuadas anteriormente y que repetiremos) En efecto, resulta estéril determinar si la presión fiscal de los sujetos pasivos del IS (por citar el tributo que, por antonomasia, ha motivado mayores discrepancias entre las partes implicadas) es superior o inferior en el País Vasco respecto de la existente en territorio común, porque la comparación ha de hacerse, en términos económicos, sobre resultados recaudatorios y sobre bases imponibles, mientras que el art. 3 del Concierto parece proyectar la comparación sobre elaboraciones normativas y sobre la presión global y no individual en cada impuesto. En el caso de impuestos con tipos de gravamen progresivos –como el IRPF– influyen una pluralidad de factores que hacen incorrecta la comparación (amén de ser inviable la individualización impositiva); pluralidad de factores entre los que se encuentran la distinta estructura de los impuestos estatal y foral y/o la diferente retribución del factor trabajo (por citar el componente de la renta que un mayor peso tiene en la composición de la base imponible) en el Estado y en el País Vasco. Pero, aun cuando se lograra demostrar una vulneración de este principio de armonización interno, creemos que su estimación supondría transgredir la esencia misma del régimen de Concierto Económico, ya que el reconocimiento de facultades normativas materiales a los territorios históricos supone la asunción por parte del Estado (en cuyo ordenamiento se integra el Concierto) de un hecho diferencial tributario que, indefectiblemente, ha de traducirse (so pena de caer en un reconocimiento puramente formal) en divergencias –especialmente perceptibles en la imposición directa– en la presión fiscal o en la distribución individualizada de ésta, lo que conlleva, indefectiblemente diferencias en la estructura de los impuestos[17]. Si se interpreta el criterio comentado como hace el Estado, nos encontraríamos con una sumisión absoluta de las decisiones normativas autónomas de los territorios históricos a los criterios de política fiscal de aquél y así, por ejemplo, cabe plantearse si ante la reforma estatal del IRPF[18] (con presuntas disminuciones en la presión fiscal específica de este impuesto), los territorios históricos habrían de responder efectuando una reforma similar o si pueden plantear propuestas diferentes.

En segundo lugar, hay que resaltar la vaguedad –generadora de potenciales cuestiones conflictivas en el plano normativo–, que suscita la necesidad de

[17] Cuestión distinta es la racionalidad o no, desde el punto de vista constitucional, de esas aparentes desigualdades, que podrían afectar, entre otros, a los arts. 14 y 31.1 de la CE, y cuya resolución correspondería dirimir al TC. Sin embargo, la peculiar inserción en el ordenamiento estatal de las normas sustantivas de los territorios históricos y el enjuiciamiento de éstas a través de recursos contencioso-administrativos, plantean una serie de cuestiones cuyo comentario nos alejaría en exceso del objeto principal de nuestro trabajo. Sobre estas cuestiones, sigue siendo de lectura inexcusable el prólogo de RAMALLO MASSANET, J.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales,* Ed. Civitas, Madrid, 1995, pp. 9-14 a nuestra obra.

[18] Plasmada en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, del IS y del IRNR.

adecuación a la LGT en lo que se refiere a terminología y conceptos, respetando las peculiaridades del Concierto. Al igual que sucedía en la norma homónima de 1981, las presuntas peculiaridades brillan por su ausencia en el texto del vigente, de forma que no cabe una autointegración del último párrafo del art. 3.a). Pero, si los conceptos y la terminología han de ser equivalentes, ello no implica que la regulación haya de guardar similitud, siempre y cuando la eventual divergencia responda a razones fundadas. Dos ejemplos, muy simples, ayudarán a comprender el razonamiento: el recargo de apremio habrá de ser definido por los territorios históricos en línea con lo previsto en la LGT, pero ello no implica que el tipo del citado recargo haya de ser, «ex necesse», igual al vigente en territorio común[19]; de igual manera, habrá que guardar la debida concordancia en la definición del responsable tributario[20], pero ello no supone que la tipificación de los supuestos de responsabilidad tributaria haya de ser similar en ambos sistemas.

En tercer lugar, hay que referirse al respeto de la normativa de los territorios históricos a la libertad de circulación y establecimiento de personas, bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, no debiendo producirse efectos discriminatorios ni atentados contra la competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos. Con independencia de que se trate de un criterio de armonización superfluo puesto que, sin necesidad de plasmación expresa en el Concierto, tales límites vendrían impuestos directamente por la CE, conviene aclarar que la eficacia del criterio ha de aparecer supeditada a la previa demostración por parte del denunciante potencial de la vulneración del hecho de que la Diputación Foral haya elaborado su normativa buscando intencionadamente la producción de efectos discriminatorios o la atracción de personas, inversiones o capitales hacia su territorio. Cualquier regulación del IRPF o del IS diferenciada de la estatal produce, per se y en abstracto, efectos discriminatorios –que pueden ser positivos o negativos, aunque el Concierto sólo contempla, como límite, la discriminación positiva respecto del Estado y no a la inversa–, pero también se producen potenciales discriminaciones (en el sentido gramatical de la expresión) en materia de tributos locales o en el sistema de financiación de régimen común en aquellos tributos cedidos donde las Comunidades tengan, siquiera sea parcialmente, competencias normativas sobre elementos estructurales del impuesto (exenciones, tipo de gravamen, etc.). Por tanto,

[19] Sin embargo, el Estado interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la LF 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF de la Comunidad Foral de Navarra por que regulaba el recargo por presentación de declaraciones-liquidaciones fuera de plazo (art. 61.3 de la LGT) con unos tipos diferentes a los establecidos por el Estado.

[20] No obstante, el art. 21 de la LF 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra considera sujetos pasivos no sólo a los contribuyentes y sustitutos, como en el Estado, sino también a los retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta. Puesto que en el vigente Convenio existe una norma similar a la del Concierto, ¿cabe de ello colegir que se ha producido una transgresión de este criterio de armonización fiscal porque el concepto de sujeto pasivo es distinto que el que se deduce del art. 30 de la LGT?

el efecto discriminatorio no puede enjuiciarse, parafraseando el Derecho Penal, como un delito de resultado, sino que requiere un dolo específico en la elaboración de la normativa tributaria de los territorios históricos. Dicho en otras palabras, sólo la demostración de que las Diputaciones Forales han dictado su normativa tributaria buscando, intencionadamente, una distorsión en la asignación de recursos económicos, una atracción deliberada de inversiones[21] o un incentivo al establecimiento de empresas en su territorio permitiría que prosperasen eventuales impugnaciones por la transgresión de este criterio de armonización fiscal interna. Aún más, habría que añadir la necesaria prueba (sobre todo en el caso de cambios de domicilio de empresas otrora radicadas en territorio común, por citar ejemplos conocidos) sobre el hecho de que el cambio se ha producido precisamente como efecto único de la normativa tributaria de los territorios históricos y que en el cambio no han influido otros factores propios de la actividad empresarial (mejor capital humano, mayores infraestructuras, mejor tejido empresarial, etc.). En cualquier caso, y puesto que no se trata de invocar argumentos reiterados hasta la saciedad bajo la vigencia del anterior Concierto, consideramos superada esta cuestión.

Las normas generales del Concierto de 2002 se cierran con la regulación del principio de colaboración entrambas Administraciones, situando de forma correcta como titular de las competencias, en el caso del País Vasco, a las instituciones competentes de los territorios históricos. Dejando de lado la problemática cuestión de la participación o no en las instituciones comunitarias europeas –principal motivo de fricción que determinó la falta de acuerdo sobre un nuevo Concierto antes del 31 de diciembre de 2001– llama la atención la plasmación legislativa del deber recíproco de comunicación a la otra parte de los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria[22]. Deber recíproco cuyo cumplimiento enlaza con las funciones

[21] Casi nada suele decirse de la capacidad de las Comunidades Autónomas de régimen común para atraer inversiones a su territorio utilizando competencias en materia de gasto público o en materia urbanística, algo que, si respeta la CE, nos parece correcto, ya que las competencias están al servicio de los intereses generales del territorio sobre el que pueden proyectar sus efectos.

[22] Lo cual no constituye una novedad in radice del nuevo Concierto, puesto que ya se contemplaba en el art. 5.Dos del precedente, aun cuando existe alguna diferencia terminológica que no deja de ofrecer consecuencias prácticas. En efecto, en el Concierto de 2002, el deber de las instituciones competentes de los territorios históricos se circunscribe a los proyectos de disposiciones normativas (con la debida antelación a su entrada en vigor, añade el texto del Concierto, adición absurda porque los proyectos no entran en vigor con ninguna antelación, ya que la entrada en vigor será la del texto definitivo, sancionado por las Juntas Generales o por la Diputación Foral), mientras que en el Concierto de 1981 el deber se extendía no sólo a los proyectos, sino también a las normas fiscales, en cuyo caso sí tenía cierto sentido la prevención –que conserva el texto actual– de que la comunicación se hiciese con antelación a su entrada en vigor. Y decimos cierto sentido, porque el Estado –en caso de vacatio legis– siempre podía tener conocimiento de la norma foral ya aprobada, pero pendiente de su entrada en vigor, a través de los correspondientes boletines oficiales.

de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa[23] a la que anteriormente hemos hecho referencia y más en concreto, con la función prevista en el art. 64.a) del Concierto. Función que puede calificarse como mediadora de las eventuales discrepancias, ante un proyecto en concreto, sobre la adecuación al Concierto. Y decimos mediadora, porque sus decisiones, en este punto específico, carecen de relevancia jurídica alguna, en el sentido de que no paralizan la tramitación del proyecto normativo respecto del que existan observaciones por parte del Estado o por parte de las instituciones de los territorios históricos[24]; dicho en otros términos, la Comisión actúa como amigable componedora entre las dos partes, sin que sus decisiones –con independencia de la trascendencia política que tengan– supongan limitar la capacidad legislativa o reglamentaria del Estado o de los territorios forales. Las Juntas Generales o las Diputaciones Forales y las Cortes Generales o el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda, podrán aprobar los proyectos de disposiciones normativas sobre los que existieran dudas acerca de su adecuación al Concierto, aun en el hipotético supuesto de un pronunciamiento desfavorable de la Comisión de Evaluación[25] o de un fracaso de su labor mediadora.

Para concluir con esta introducción y examen de los principios generales del Concierto –en lo que atañe a la parte tributaria– hay que retomar una cuestión que dejamos líneas atrás meramente atisbada, cual es la relativa a la asincronía entre la fecha de entrada en vigor de la Ley del Concierto y la fecha en que surten efectos las disposiciones en él contenidas. En efecto, frente a lo que sucedió con la importante reforma operada en el precedente

[23] A diferencia de lo que ocurre con la Comisión Mixta del Concierto, prevista en el art. 61, el art. 63 no determina el modo de adopción de acuerdos de la Comisión de Evaluación ni señala la forma de dirimir los eventuales empates, dada su composición paritaria. Cabe suponer que el Estado habrá pensado en la falta de uniformidad en el voto de los representantes de los territorios históricos teniendo en cuenta la posibilidad (real en los momentos actuales) de que alguna de las tres Diputaciones Forales esté en manos de un partido similar al que sustenta el Gobierno del Estado y/o que existan divergencias entre los partidos gobernantes en los tres territorios históricos y la formación política que sustente la mayoría parlamentaria del Gobierno vasco.
No obstante, conviene resaltar la agresión al lenguaje y a la gramática que supone el art. 61, segundo párrafo, del Concierto, donde se señala, literalmente, que los acuerdos de la Comisión Mixta «deberán adoptarse por *unanimidad de todos* (sic) sus miembros integrantes», de donde cabe colegir, «sensu contrario», la existencia de acuerdos adoptados por unanimidad de algunos de los integrantes del órgano. Tal y como aparece redactado el precepto no cabe, siquiera, entender que se esté refiriendo a los miembros presentes, supuesto en el que podía tener sentido la expresión.

[24] En efecto, el art. 64. a) in fine únicamente señala que la citada Comisión «intentará, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias».

[25] A la vista del art. 64 del Concierto es discutible, incluso, la posibilidad de pronunciamiento de la Comisión, ya que su función se limita a aproximar posiciones o a intentar el que se propicie la llegada a un acuerdo, de forma que si no se logra habrá concluido la función de la Comisión.

Concierto a través de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, cuya Disposición Final ordenaba su entrada en vigor el primer día del mes siguiente al de su publicación en el BOE y frente a la posibilidad de retrotraer la entrada en vigor del nuevo Concierto al 1 de enero de 2002[26], se ha optado por una fórmula harto curiosa, de forma que la Ley entró en vigor el 25 de mayo de 2002, pero sus efectos se retrotrajeron al 1 de enero de dicho año. Y, como decíamos, esta asincronía puede desempeñar un papel importante en el caso de impuestos concertados de carácter instantáneo[27], cuyo devengo se haya producido entre el 1 de enero y el 25 de mayo, ya que en ese espacio temporal estaba vigente el Concierto de 1981, por ministerio de lo dispuesto en la Ley 25/2001, de 27 de diciembre. Las consecuencias de este desdoblamiento temporal son duales: de un lado, las atinentes a las instituciones competentes de los territorios históricos y, de otro, las relativas a las relaciones entre éstos y/o el Estado con los contribuyentes. En el primer caso, habrá que plantearse si las reformas que las Juntas Generales y las Diputaciones Forales hayan introducido en los distintos tributos concertados –y, en particular, en aquellos donde la competencia normativa sea sustantiva y no meramente formal– habrán o no de retrotraerse al 1 de enero de 2002. En el caso del IVA –tributo instantáneo pero de liquidación periódica– habría que determinar, ad exemplum, qué ocurre con los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, en el año anterior, fuera superior a 3 millones de euros pero inferior a 6 millones, ya que la elevación del límite cuantitativo operada por el art. 27 del Concierto genera cuestiones interesantes[28]. Mayores problemas (al tener los territorios históricos competencias normativas materiales –es decir, la posibilidad de establecer una legislación diferenciada de la estatal– y no sólo formales) se plantean en el caso de aquellos sujetos pasivos del IS, para los que el devengo de la obligación tributaria se

[26] No creemos que la discusión sobre la retroactividad de las disposiciones fiscales sea causa de exclusión de esta fórmula, puesto que el Concierto sólo afecta de modo indirecto a las relaciones tributarias entre los poderes públicos y los contribuyentes.

[27] La situación puede afectar también a impuestos periódicos, como el IS. Así, en el caso de entidades que, dada la conformación temporal de su ejercicio económico, según los Estatutos sociales, hubieran devengado dicho impuesto en el lapso temporal citado. O, en el caso del IRPF para las personas físicas que hubieran fallecido en ese lapso temporal, produciendo este hecho la ruptura del período impositivo.

[28] En efecto, estos sujetos pasivos del IVA tributan, de acuerdo con el nuevo Concierto, a la Administración del Estado o a la Diputación correspondiente en función de su domicilio social y cualquiera que sea el lugar de realización de las operaciones. Sin embargo, si esos sujetos pasivos hubieran realizado operaciones en territorio común y en territorio vasco tributarían, de conformidad con el art. 28 del Concierto de 1981, a ambos territorios en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada uno. Aunque para el sujeto pasivo la cuestión es baladí puesto que el IVA está regulado de forma concordante en el Estado y en el País Vasco, no pudiendo existir diferencias sustantivas y, en consecuencia, el problema se reduce al plano interadministrativo, no deja de resultar chocante que puedan plantearse estas situaciones. A nuestro juicio, si el sujeto pasivo tributó conjuntamente a ambas Administraciones, estamos ante un problema de ingreso tributario ante órgano relativamente incompetente, aunque esta incompetencia pueda calificarse de sobrevenida.

haya producido entre el 1 de enero y el 25 de mayo de 2002. Ciñéndonos al problema de la elevación del volumen de operaciones operada por el nuevo Concierto y concentrándonos en el supuesto de empresas con domicilio fiscal en el País Vasco y un volumen de facturación superior a 3 millones de euros pero inferior a 6 millones, encontramos que habrán de tributar conforme la normativa del territorio histórico de su domicilio, pero si presentaron la autoliquidación antes del 25 de mayo y han realizado en territorio común más del 75% de las operaciones, habrán liquidado el tributo aplicando la normativa estatal. Y aquí la cuestión no es baladí para el sujeto pasivo, dadas las diferencias importantes entre la regulación estatal y vasca del IS[29]; idénticas consideraciones habría que realizar en relación con los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, dada la remisión contenida en el art. 21.Uno, segundo párrafo del Concierto a la normativa autónoma del IRNR.

En el caso de los contribuyentes a quienes pueda haber afectado la asincronía temporal y con independencia de las consideraciones que hemos esbozado al hilo de ejemplos concretos, creemos que la disociación entre la fecha de entrada en vigor del Concierto y la fecha en que surten efectos las normas en él contenidas es neutral, entendido este adjetivo en un sentido muy preciso. Deberán aplicar la normativa que les corresponda, en virtud de la reordenación, en algunos tributos, de los puntos de conexión y deberán tener en cuenta que, en ciertos impuestos, puede haberse producido una modificación en el acreedor tributario, al producirse una variación en la determinación del punto de conexión del titular del poder tributario gestor y recaudatorio; en la mayoría de los supuestos, esta novación subjetiva del acreedor determinará que pasen a tributar a la correspondiente Diputación Foral en vez de extinguir la deuda tributaria con el Estado. Y, en algún caso, ello puede determinar no sólo una variación en el sujeto activo de la obligación tributaria, sino también un cambio en la normativa aplicable (el ejemplo paradigmático vendrá constituido por el IS). Para el supuesto de que los sujetos pasivos hubieran presentado declaraciones-liquidaciones y efectuado el ingreso de la deuda tributaria antes del 25 de mayo de 2002, aplicando erróneamente la normativa, por razón de la competencia sobrevenida que ofrece el nuevo Concierto y/o hayan efectuado el ingreso a favor del Estado (cuando el titular del poder recaudatorio fuese la Diputación Foral correspondiente) o a favor de la administración competente del territorio histórico (cuando, a la inversa, el sujeto activo fuese el Estado, aunque este supuesto creemos que va a ser casi imposible), la solución no puede ser otra sino la rectificación de las conductas tributarias, sin ningún

[29] Aquí la solución es más difícil que en el caso del IVA, ya que no estamos en presencia de ingreso ante órgano tributario relativamente incompetente, sino ante la inaplicación sobrevenida de una legislación que le corresponde. Creemos que, de oficio o a instancia de parte, habría que proceder a anular la liquidación (si se hubiera dictado) o a instar los mecanismos de impugnación de las correspondientes autoliquidaciones. Evidentemente, la nueva autoliquidación (con la legislación que le corresponda) no puede llevar aparejada sanción alguna ni recargo por presentación fuera de plazo.

tipo de sanción ni de recargo pero, y de ahí el calificativo de neutral, sin que el sujeto pasivo pueda (en caso de que el cambio en la normativa aplicable determine una mayor cuota –o una menor base imponible negativa–[30]) invocar el principio de irretroactividad ni el de seguridad jurídica.

En cualquier caso, la concatenación entre la Ley 25/2001 (por la que se prorrogaba el Concierto de 1981) y la Ley 12/2002 determina la existencia de una zona temporal secante, donde aparentemente coexisten dos Conciertos, algo jurídicamente imposible. Habría sido preferible que la Ley del Concierto de 2002 hubiera tenido en cuenta esta circunstancia a la hora de delimitar la fecha en que comenzó a surtir efectos, a fin de evitar situaciones y eventuales conflictos que no son meramente académicos o doctrinales sino que pueden tener innegables derivaciones en el ámbito de la aplicación de los tributos y en la posición de los contribuyentes.

## II. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LAS PERSONAS FÍSICAS

### a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Concluido el examen de los principios generales del Concierto, procede examinar la distribución de las competencias normativas y recaudatorias entre el Estado y las instituciones de los territorios históricos, habiendo de partir de una doble distinción que, no por conocida, merece una previa delimitación. En efecto, se diferencia, por un lado, entre tributos concertados y no concertados, distinción que en nuestro estudio se proyecta, exclusivamente, sobre el titular del poder recaudatorio o, dicho en otros términos, sirve únicamente para precisar el sujeto activo de la obligación tributaria –Estado o territorio histórico–. De otro lado, se distingue entre tributos de normativa autónoma y de normativa común, diferenciación que atañe a la titularidad del poder normativo o, desde el punto de vista del sujeto pasivo, al ente (Estado o territorio histórico) cuya normativa regula la obligación tributaria. Esta segunda dicotomía comenzó a verse perturbada tras la reforma del Concierto en 1997 y ha continuado con el vigente Concierto al contemplarse como tributos concertados figuras impositivas que carecen del segundo calificativo para su tipificación, carencia que se ha suplido afir-

[30] Realmente, el supuesto planteado en el texto es muy difícil que se produzca; descartemos aquellos impuestos en los que el Concierto impone a los territorios históricos la aplicación de las mismas normas materiales y formales que en el caso del Estado (o aquellos que se tipifiquen como concertados de normativa común), puesto que en ellos la eventual variación en la legislación aplicable es intrascendente de cara a la cuota tributaria. Restarían, por tanto, los impuestos concertados de normativa autónoma, sobresaliendo entre ellos el IS y, parcialmente, el IRNR para los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco. En ambos tributos, lo más frecuente es que la variación en la legislación determine una sujeción al poder tributario normativo del territorio histórico de sujetos pasivos que podían, hasta entonces, estar sometidos a la legislación estatal y, en estos casos, lo más posible es que se produzca una reducción en la cuota tributaria.

mando que estos impuestos se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado[31], circunloquio que, no obstante, sustituiremos por la expresión tributos concertados de normativa o de régimen común.

En el caso del IRPF (tributo de normativa autónoma, conforme el Concierto), el punto de conexión –determinante de la atribución de competencias recaudatorias y normativas para el territorio histórico– está constituido por la residencia habitual del sujeto pasivo en el País Vasco; la aplicación de las reglas que determinan la residencia habitual de las personas físicas se contiene en el art. 43 del Concierto y no presenta, en principio, problemas de especial mención. Sin embargo, al referir la residencia, como punto de conexión, al País Vasco, y no al territorio histórico en concreto –titular insustituible de las competencias deducibles de la CE en cuanto la Comunidad Autónoma es una entidad política contingente– subsisten los problemas de determinación de la Diputación Foral que, en concreto, será la competente para la exacción del tributo, problemas que habrán, como en el pasado, de resolverse a través de la normativa interna de los territorios históricos, especialmente en los casos en que una persona física sea residente en el País Vasco por residir en él más de 183 días del período impositivo, pero no cumpla el citado lapso temporal en ninguno de los tres territorios. La cuestión puede complicarse en este caso si el centro principal de intereses económicos –criterio subsidiario en ambas legislaciones (estatal y foral) pero, por ello mismo, invocable por ambas partes– se encuentra en territorio común, ya que podría plantearse un conflicto de competencias entre el Estado y alguno de los tres territorios históricos[32]. Lógicamente, el vigente

[31] En concreto, esta expresión se utiliza para delimitar la normativa aplicable al IRNR, al IVA, a los Impuestos Especiales, al Impuesto sobre las Primas de Seguro y al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En puridad, los citados son tributos concertados de normativa común, no atisbándose bien las intenciones del legislador estatal al ignorar una tipificación existente en el Concierto de 1981 y que es muy didáctica desde el punto de vista de la distribución competencial, sea normativa, sea recaudatoria.

[32] Piénsese una persona física que reside tres meses al año en cada uno de los tres territorios históricos –de forma que sería residente en el País Vasco– pero que obtiene en territorio común la mayor parte de la base imponible del IRPF, de conformidad con el art. 43.2 del Concierto. Siendo residente en la CAPV, no cabría acudir al criterio del centro de intereses y, por tanto, la eventual pretensión del Estado sería rechazable, pero, a su vez, habría que precisar qué Diputación sería competente para exigir el tributo. El mismo problema puede presentarse en el ámbito interno del País Vasco; así, el caso de contribuyente que reside más de 183 días al año en Gipuzkoa, pero que tiene su centro de intereses económicos en Bizkaia. Entendemos –y así se desprende, por ejemplo, del art. 3 de la NF 8/1998, de 24 de diciembre, del IRPF del TH de Gipuzkoa (similar a la establecida en otros territorios)– que primaría la competencia de la DF de Gipuzkoa, sin que Bizkaia pudiera invocar la imputación a su territorio del centro de intereses, ya que los criterios para delimitar la residencia son sucesivos, de forma que, caso de cumplirse el primero no es menester acudir a los subsidiarios. No obstante, el primer caso es más conflictivo, porque hay permanencia por más de 183 días en el País Vasco pero no en ningún territorio histórico en concreto.

Concierto omite cualquier referencia al régimen de obligación real en el IRPF –existente en el Concierto de 1981– puesto que las personas físicas no residentes que obtengan rentas en territorio vasco han pasado a tributar, desde el 1 de enero de 1999, por el IRNR, prescindiendo de que dicha obtención se efectúe con o sin la mediación de un establecimiento permanente.

La segunda cuestión interesante que contempla el art. 6 del nuevo Concierto es la relativa a la opción por la tributación conjunta en el caso de contribuyentes integrados en una unidad familiar que tuvieran su residencia en territorios distintos[33]. Y aunque no constituya una novedad respecto del precedente Concierto (especialmente tras la reforma de 1997), sí conviene realizar dos apostillas básicas. De un lado, que la norma, pese a la referencia a territorios distintos, sólo regula la opción por la tributación conjunta en caso de unidades familiares cuyos sujetos pasivos residan en territorio común[34] y en territorio vasco[35]; dicho, en otros términos, la opción por la tributación conjunta en caso de contribuyentes integrados en una unidad familiar que sean residentes en distintos territorios históricos se regulará por la normativa interna de éstos y no por el Concierto. De aquí se colige que no obstante la tipificación del IRPF como tributo concertado de normativa autónoma en función del punto de conexión de la residencia del contribuyente, cabe encontrar supuestos en los que, para el sujeto pasivo, se pro-

[33] Conviene ser prudentes al manejar esta expresión, porque puede ir referida a una pluralidad de supuestos, la mayoría de los cuales no tienen una respuesta fácil desde la interpretación sistemática del Concierto. Así, cabe distinguir (y nos concentraremos a efectos ejemplificativos en la unidad familiar matrimonial) como mínimo tres casos distintos: en primer lugar, matrimonio donde uno de los cónyuges es residente en territorio común (salvo Navarra) y el otro es residente en uno de los tres territorios históricos de Euzkadi; en segundo lugar, matrimonio donde uno de los cónyuges es residente en uno de los tres territorios históricos y el otro es residente en Navarra (no sería un supuesto infrecuente, dada la proximidad geográfica y plantea muchos problemas de delimitación de las competencias normativas que ni el Concierto ni el Convenio permiten resolver) y, en tercer lugar, matrimonio residente en el País Vasco, pero cuyos cónyuges tienen residencias en diferentes territorios históricos, cuestión cuya resolución compete a la normativa interna de éstos. Véase, empero, la nota anterior que permite resolver alguna de las cuestiones conflictivas aquí planteadas.

[34] Entendiendo, bajo esta expresión y desde la posición del Estado, que el territorio común incluye a Navarra, Comunidad Foral que, sin embargo, goza de un régimen similar (y no haremos matizaciones sobre esta afirmación, aunque existan) al de los territorios históricos del País Vasco en virtud del Convenio Económico.

[35] Y aquí vuelve a ponerse de manifiesto el desconocimiento de la existencia de otros territorios forales distintos de los que componen la CAPV, en concreto Navarra. Si un contribuyente reside en el País Vasco y otro (integrado en la misma unidad familiar) es residente en Navarra, la solución sería la misma (así se desprende del art. 8 del Convenio) pero echamos en falta el desconocimiento mutuo que tienen, entre sí, el Concierto y el Convenio y que es achacable al Estado, en cuanto las leyes aprobatorias de ambos sistemas forales son normas estatales y, por ende, parecería que a éste correspondiera resolver los conflictos horizontales, en vez de resolver exclusivamente los verticales.

ducirá la no concertación[36] y supuestos, a la inversa, en que se podría atraerse a la competencia normativa y recaudatoria de las Diputaciones Forales a contribuyentes que no tengan su domicilio habitual en el País Vasco[37].

Conviene destacar que la norma sobre el ejercicio de la opción por la tributación conjunta en el caso de sujetos pasivos integrados en unidades familiares mejora la redacción del precedente Concierto[38] sustituyendo la referencia que éste contenía a «las reglas de individualización del impuesto» por la más correcta «calculada conforme a su respectiva normativa», eliminando un punto de incertidumbre cuál era el de precisar la normativa a cuyo través se determinaba cuál de los miembros de la unidad familiar tenía una mayor base liquidable. Sin embargo, seguimos creyendo errónea la solución adoptada por el Concierto vigente para determinar el territorio en que se producirá el ejercicio de la opción por la tributación conjunta, ya que sería mucho más correcto utilizar el criterio del territorio donde resida el contribuyente con mayor base imponible (no liquidable, como establece el Concierto, continuando con la solución precedente) y ello por una razón elemental: teniendo en cuenta las diferencias en la estructura del IRPF vasco y estatal en lo que atañe a los mecanismos de subjetivización del tributo (mínimo familiar y/o deducciones en la cuota), la base liquidable puede, con bases imponibles equivalentes (lo que también es difícil en los momentos actuales, pese a la homogeneidad económica de las rentas) resultar distorsionada (ciertamente ello también puede suceder en la base imponible, pero creemos que responde más fielmente a la realidad y no se producen diferencias tan sustantivas como pueden producirse en el caso de la base liquidable). De «lege ferenda», estimamos preferible que el criterio empleado fuera atribuir la competencia al territorio donde resida el contribuyente que, integrado en la unidad familiar, tenga una mayor base imponible, aun cuando la solución ofrecida por el Concierto puede ser, paradójicamente, más beneficiosa para los territorios históricos del País Vasco.

### b) El Impuesto sobre el Patrimonio

El art. 24 del Concierto considera este impuesto como un tributo concertado de normativa autónoma. En el caso de contribuyentes por obligación personal de contribuir (este impuesto, al igual que el ISD, conserva la diferencia entre régimen de obligación personal y de obligación real de contri-

[36] En concreto, esta situación se verificará cuando el contribuyente residente en el País Vasco e integrado en una unidad familiar que opte por la tributación conjunta tenga una base liquidable inferior a la del sujeto pasivo perteneciente a la misma unidad familiar que resida en territorio común.

[37] Lógicamente, ello sucederá cuando el contribuyente integrado en la unidad familiar que ha optado por la tributación conjunta es residente en el País Vasco y, además, tiene una base liquidable superior a del otro sujeto pasivo residente en territorio común.

[38] La variación del concepto de «sujeto pasivo» (Concierto de 1981) por el de «contribuyente» (Concierto de 2002) es irrelevante dada la inexistencia de sustitutos (que puedan integrarse en una unidad familiar) en el IRPF.

buir), el punto de conexión se determina por relación a la sujeción al IRPF, de manera que se tributará a la Diputación Foral y/o al Estado en función de que el sujeto pasivo sea contribuyente en el IRPF a una o a otra de las dos Administraciones tributarias. La verificación del punto de conexión conlleva la sujeción a la competencia normativa de una u otra administración tributaria e implica la sujeción por la totalidad de los bienes y derechos del contribuyente, con independencia del lugar donde radiquen o donde pudieran ser ejercitados. La inexistencia de la opción por la tributación conjunta y la inviabilidad del concepto de unidad familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio determina, de forma lógica, la carencia de una norma similar a la contemplada en el art. 6.2 del Concierto.

La conexión con el IRPF en punto a la sujeción pasiva en el régimen de obligación personal exige, sin embargo, una matización. Como hemos visto en el epígrafe anterior, cabe la existencia de contribuyentes que, no obstante residir en territorio común, pueden estar sometidos a la competencia recaudatoria y normativa de un territorio histórico; en concreto cuando dichos contribuyentes están integrados en una unidad familiar, resida en el territorio histórico el miembro de ésta con mayor base liquidable y se ha optado por la tributación conjunta en el IRPF. En este caso, la tributación a la Diputación Foral respectiva por el IRPF –como integrante de la unidad familiar– no conlleva, a nuestro juicio, la sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio del contribuyente no residente en los territorios históricos, de forma que habrá que realizar una interpretación correctiva del primer párrafo del art. 24 del Concierto[39].

En el régimen de obligación real de contribuir, se ha producido una variación significativa tras el nuevo Concierto, puesto que el Impuesto sobre el Patrimonio ha pasado a ser un tributo concertado de normativa autónoma como consecuencia de la desaparición –ya comentada– de la competencia del Estado para regular los tributos en los que el sujeto pasivo sea una persona física o entidad no residente en territorio español[40]. Al no ser posible

[39] Interpretación correctiva puesto que, conforme el citado precepto, el meritado sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio está sujeto por el IRPF a la Diputación Foral correspondiente a la residencia del miembro de la unidad familiar que mayor base liquidable tenga. A la inversa, un contribuyente con residencia en el País Vasco que, formando parte de una unidad familiar que haya optado por la tributación conjunta en el IRPF, tribute al Estado por tener en territorio común su residencia el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable, estaría sujeto por el Impuesto sobre el Patrimonio a la Diputación Foral donde tenga su residencia habitual. La única cuestión conflictiva puede plantearse, en estos casos, a la hora de fijar los criterios que permitan determinar la residencia en el Impuesto sobre el Patrimonio, puesto que estamos en presencia de un impuesto instantáneo; no obstante, se trata de una cuestión puramente teórica, puesto que habría que aplicar la regla contenida en el art. 43.Uno.Primera, segundo párrafo del Concierto, donde se señala que «en el resto de los tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el IRPF a la fecha de devengo de aquéllos».

[40] Art. 6, Segunda, del Concierto de 1981 en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

la utilización, como punto de conexión, del principio de territorialidad en sentido subjetivo (residencia o domicilio fiscal del contribuyente), el Concierto de 2002, modificando sustancialmente la norma contenida en el precedente, ha optado por reconocer competencia recaudatoria (y normativa) a los territorios históricos cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en el País Vasco, suprimiendo así la previsión del art. 16 del Concierto de 1981 (en la redacción dada en 1997) que exigía que la *totalidad* de los bienes y derechos radicase en territorio vasco. La novedad debe ser saludada positivamente en cuanto, de consuno con la supresión de la competencia normativa estatal, implica una ampliación objetiva de las facultades de los territorios históricos, aun cuando hubiera sido deseable una mayor especificación y/o una remisión a conceptos elementales del ordenamiento tributario para tipificar y precisar el criterio. Aunque las divergencias entre la normativa estatal y vasca en el Impuesto sobre el Patrimonio sean débiles (y se ciñan al mínimo exento o a las deflactaciones en la tarifa) o, precisamente por ello, hubiera sido deseable que el Concierto hubiera sustituido el término «mayor valor de los bienes y derechos» por «mayor base imponible de los bienes y derechos» o bien que hubiera especificado que ese mayor valor se determinará por referencia a las normas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio. El hecho de que esta última conclusión parezca obvia no exime, a nuestro juicio, de la crítica antedicha[41].

El último apartado del art. 24 del Concierto contiene una novedad, respecto de su homónimo de 1981, en el régimen de obligación real de contribuir que trae causa en la modificación introducida en el art. 5.Uno.a) de la Ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio operada por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre; en virtud de esta modificación, se reconoce a los residentes en España que pasen a tener su residencia en otro Estado el derecho a optar por continuar tributando en régimen de obligación personal de contribuir[42], de modo que, pese a no cumplir con el criterio básico de sujeción a esta modalidad de tributación, continuarán estando sujetos por la totalidad de los bienes y derechos, con independencia del lugar de su radicación y/o ejercicio[43]. En el vigente Concierto, esta opción ha sido resuelta recono-

[41] No obstante la crítica formulada en el texto, una interpretación favorable a la opción legislativa podría fundarse en el hecho de las diferencias sustanciales entre los conceptos «mayor valor de los bienes y derechos» y «mayor base imponible», ya que el primero excluye las deudas y cargas, de conformidad con las previsiones del art. 9 de la norma estatal.

[42] La fórmula que emplea el legislador estatal («optar por seguir tributando») parece dar a entender que la opción sólo se produce cuando la persona física hasta entonces residente fuera contribuyente en territorio español por el Impuesto sobre el Patrimonio o, dicho en otros términos, que no podría acogerse a esta opción la persona física residente que sin ser contribuyente en el citado tributo y trasladando su residencia al extranjero adquiere en España bienes y derechos con posterioridad al cambio de residencia.

[43] Entre otras ventajas, la opción por el régimen de obligación personal supone continuar disfrutando de la reducción por mínimo exento (art. 28.Tres de la Ley estatal) y gozar de una exención en el deber de declarar cuando los sujetos pasivos tengan una base liquidable negativa y/o cuando el valor de sus bienes y derechos resulte inferior a

ciendo el derecho a los no residentes que hubieran tenido en el País Vasco su última residencia (dentro del territorio español) para tributar de conformidad con el régimen de obligación personal; aparentemente, lo correcto hubiera sido reconocer a estos no residentes la opción por tributar en el territorio histórico donde hubieran tenido su última residencia antes de trasladarse al extranjero pero, como ello posiblemente hubiera chocado con el criterio general para los sujetos pasivos por obligación real (que, recordemos, está representado por el mayor valor de los bienes y derechos en el País Vasco), se ha adoptado una solución cuanto menos peculiar, consistente en que el sujeto pasivo pueda elegir la normativa estatal o foral conforme a la cual presentar declaración tributaria o, si se prefiere, elegir si tributa a la Administración del Estado y/o a la del territorio histórico donde tuvo su última residencia. Y se trata de una solución peculiar porque el criterio pretérito de la última residencia enerva el principio general de sujeción para los no residentes al que hemos hecho con anterioridad alusión, de forma que nos encontramos ante sujetos pasivos para los que rige de forma muy débil el principio general de indisponibilidad de la obligación tributaria, no en el sentido que esta expresión tiene a la luz del art. 36 de la LGT, sino en un sentido sui géneris en cuanto pueden elegir el sujeto activo de la obligación tributaria y la normativa aplicable. Teniendo en cuenta la redacción del art. 24 in fine del Concierto entendemos, salvo mejor criterio, que la opción por el régimen de obligación personal en el Impuesto sobre el Patrimonio de la persona física no residente que hubiera tenido su última residencia en el País Vasco puede ser ejercitada con independencia de que el mayor valor de los bienes y derechos sitos en España esté localizado geográficamente en el País Vasco.

### c) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El art. 25 del Concierto tipifica el ISD como un tributo concertado de normativa autónoma, aun cuando, como veremos, esta caracterización, en lo que atañe al plano normativo, no es cierta en todos los casos, ya que en determinados supuestos las Diputaciones Forales habrán de aplicar, para exigir el impuesto, la legislación de régimen común. Los puntos de conexión varían según que estemos en presencia de transmisiones lucrativas intervivos o mortis causa y según que estemos en presencia de contribuyentes por obligación personal o por obligación real de contribuir en el sentido que estas expresiones tienen al amparo de los arts. 6 y 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Al igual que sucede en el Impuesto sobre el Patrimonio, la desaparición de la competencia normativa del Estado para aquellos impuestos concertados en los que el sujeto pasivo sea una persona física no

600.000 euros (100 millones de ptas.) (art. 37 de la Ley 19/1991). Igualmente, en el régimen de obligación real sólo son deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos sitos o que puedan ser ejercitados en territorio español, así como a las deudas por capitales invertidos en dichos bienes, restricción que, lógicamente, no opera en el régimen de obligación personal.

residente en territorio español determina una expansión de la capacidad normativa sustantiva de los territorios históricos.

En el caso de las transmisiones mortis causa[44], el punto de conexión que determina la competencia recaudatoria de la Diputación Foral es la residencia habitual del causante en el País Vasco en la fecha del devengo. La residencia habitual –vid. art. 43 del Concierto– se fija por referencia al año inmediatamente anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo (que se producirá con el fallecimiento de la persona física)[45]. No obstante, este punto principal de conexión en las transmisiones mortis causa puede verse alterado para el caso de que los causahabientes (contribuyentes) fueran no residentes en España, ya que en este caso, el punto de conexión será el especial contemplado en la letra d) del apartado Uno del art. 25 del Concierto, de forma que la competencia de la Diputación (o Diputaciones) se producirá sólo cuando la totalidad de los bienes estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco[46].

En cuanto a la competencia normativa, conviene diferenciar tres supuestos diferentes, dos en el régimen de obligación personal y uno en el régimen de obligación real. En este último, la competencia recaudatoria de la Diputación conlleva, «ex necesse», la competencia normativa, de forma que el no residente tributará aplicando la normativa de los territorios históricos (y reiteremos que, con el nuevo Concierto, el Estado ha perdido su capacidad normativa en los tributos cuyo contribuyente sea un no residente). En el caso de contribuyentes en régimen de obligación personal, habrá que distinguir según que el causante haya adquirido la residencia en el País Vasco con una antelación inferior o superior a los cinco años anteriores a la fecha del devengo. Sólo si el causante llevaba residiendo más de cinco años en el País Vasco se aplicará la normativa autónoma, de modo que, en caso contrario, el tributo hay que tipificarlo como concertado de normativa común (puesto que la Diputación Foral habrá de aplicar la normativa del Estado), salvo en el caso de que el causante haya conservado la condición política de vasco, conforme el art. 7.2 del EAPV. Esta excepción (que se contemplaba en el precedente Concierto) plantea problemas interpretativos, ya que el

[44] El art. 25.Uno.a) del Concierto añade a éstas las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento , especificación que trae su origen de la defectuosa conformación del hecho imponible en la ley estatal. En efecto, no se trata de una tercera categoría autónoma del hecho imponible, distinta de la sucesión o de la donación, sino que estas cantidades tributarán por sucesiones o por donaciones (caso de seguros sobre la vida para el caso de supervivencia cuando el beneficiario es distinto del contratante).

[45] Realmente el art. 43, que hemos transcrito, no constituye una modalidad de corrección gramatical, ya que resulta bastante difícil pensar en el año anterior que termine el día anterior al fallecimiento.

[46] En el caso de percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida cuando el contrato se haya realizado con entidades aseguradoras residentes en territorio vasco o con entidades extranjeras que operen en dicho territorio.

citado precepto del EAPV se está refiriendo a residentes en el extranjero, de tal manera que parece apreciarse una cierta contradicción, sólo salvable si entendemos que no se está refiriendo sólo a la competencia normativa sino también a la competencia recaudatoria, ubicando en un lugar sistemáticamente incorrecto del precepto una norma que extiende la citada competencia de las Diputaciones Forales para las sucesiones de causantes no residentes en el País Vasco que conserven la condición política de vascos, siempre que, evidentemente, el causahabiente sea residente en España.

En el caso de las transmisiones lucrativas intervivos (donaciones) existen dos reglas, general y especial, para determinar el punto de conexión. La regla general (válida para cualquier donación, salvo la que tenga por objeto bienes inmuebles) es la residencia del donatario, es decir, del sujeto pasivo, de forma que no cabe, para esta clase de donaciones, el régimen de obligación real de contribuir. La competencia recaudatoria arrastra la normativa, es decir, es perfectamente compatible con la tipificación del ISD como tributo concertado de normativa autónoma, salvo en el caso de que el donatario residiese en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha del devengo, ya que en este caso, el tributo habrá de conceptuarse como concertado de normativa común, puesto que la Diputación Foral competente habrá de aplicar la legislación estatal[47].

La regla especial afecta a las donaciones de bienes inmuebles y el punto de conexión viene dado por la radicación de éstos en territorio vasco, siendo indiferente la residencia del donante o del donatario (sujeto pasivo). Esta regla solapa, para el caso de que el donatario sea residente en el extranjero, la prevista en la letra d) del art. 25.Uno, y a la que antes hemos hecho referencia, al tratar de los puntos de conexión en las sucesiones. En las donaciones de bienes inmuebles sí puede producirse la tributación en régimen de obligación real y aquí sí tiene sentido la referencia al art. 7.2 del EAPV, de forma que el impuesto sobre las donaciones en régimen de obligación real será concertado de normativa autónoma cuando el donatario no residente conserve la condición política de vasco, mientras que será concertado de normativa común cuando no concurra esta circunstancia. Y la regla que veíamos para los contribuyentes no residentes es inaplicable en el caso de las donaciones de bienes inmuebles, puesto que el art. 25.Tres del Concierto señala que en los supuestos de donaciones de distintos elementos patrimoniales (muebles e inmuebles), siempre que concurra la identidad de donante y donatario, y por aplicación de los puntos de conexión, el rendimiento deba entenderse producido en territorio común y en territorio vasco corresponde a cada administración tributaria la cuota obtenida por

[47] El art. 25.Dos exceptúa la aplicación de la normativa estatal en el caso de que el donatario haya conservado la condición política de vasco, conforme el art. 7.2 del EAPV. Si ya expusimos nuestras críticas en el caso de las sucesiones, hay que acrecentarlas para esta clase de donaciones (que no se refieren a bienes inmuebles), ya que si el precepto estatutario se está refiriendo a no residentes en España, resulta imposible que se verifique el punto de conexión de la residencia del donatario en el País Vasco.

aplicación al valor de los donados cuyo rendimiento se atribuye el tipo medio correspondiente a la totalidad de los transmitidos[48]; aunque el precepto no constituye, precisamente, un ejemplo de fidelidad a las reglas gramaticales, así es como aparece redactado.

Como vemos, aunque nos encontramos con una norma –la que afecta al ISD en su totalidad– marcadamente continuista respecto del Concierto de 1981, ello no deja de plantear dudas interpretativas que podrían haber sido resueltas mejorando la redacción del precepto.

## III. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y DEMÁS ENTIDADES; LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS NO RESIDENTES

### a) El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

En puridad, el IRNR grava, conforme la Ley 41/1998, la renta obtenida en España por las personas físicas o jurídicas no residentes, distinguiendo, hasta configurar impuestos sustantivamente diferentes –periódico, uno, instantáneo el otro–, según que dichas personas actúen con o sin la mediación de un establecimiento permanente. De manera que, en una primera y necesaria aproximación, habremos de señalar que lo decisivo no es la condición física o jurídica de la persona o entidad que obtiene rentas en España, sino el elemento instrumental (o la ausencia del mismo) que utiliza para dicha obtención.

Pronto comprobaremos cómo la intermediación o no –en la obtención de las rentas– de un establecimiento permanente constituye un factor decisivo para configurar el poder normativo y recaudatorio de los territorios históricos, tal y como se desprende de los arts. 21 y 22 del Concierto. La inclusión del IRNR en esta norma constituye una novedad absoluta, dado que la relativa modernidad en el sistema tributario estatal de este tributo –exigible desde el 1 de enero de 1999– hizo que, por razones obvias, no apareciera concertado en la primitiva redacción del Concierto de 1981, ni siquiera tras la modificación operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta dos observaciones preliminares: de un lado, que el art. 9 del precedente Concierto regulaba los puntos de conexión de las rentas obtenidas en territorio vasco por residentes en el extranjero y que, pese a la ubicación sistemática de dicho precepto en la

[48] Si un mismo donante, en un mismo documento, dona a una persona física no residente títulos-valores y un piso en Bizkaia, será competente la Diputación Foral, en todo caso, por el inmueble, pero, y esto es lo relevante, no se exige que la totalidad de los bienes y derechos donados al no residente estén radicados o puedan ejercitarse en territorio vasco. Aunque se trata de una interpretación polémica –que parte de la imprecisión y solapamiento de alguno de los puntos de conexión contemplados en el art. 25.Uno– creemos que es la que mejor permite integrar el contenido del apartado Tres del citado precepto.

Sección destinada al IRPF, resultaba evidente que se refería indistintamente a personas físicas y entidades, dada la remisión que se hacía al art. 18, ubicado en la Sección dedicada al Impuesto sobre Sociedades. De otro, que el art. 5 del Concierto vigente (como ya destacamos en la primera parte de nuestro comentario) suprime (por comparación con el art. 6 del Concierto de 1981) la competencia exclusiva del Estado para regular todos los tributos en los que el sujeto pasivo sea una persona o entidad no residente en territorio español[49]. La desaparición de esta competencia exclusiva del Estado parecía, «prima facie», orientada a abrir el portillo a la posible asunción de competencias normativas materiales por parte de las instituciones competentes de los territorios históricos o, dicho en otros términos, a facilitar la existencia de una regulación diferenciada de la vigente en territorio común. Sin embargo, esta impresión parece desvanecerse a la vista de la tipificación que del IRNR realiza el art. 21 del vigente Concierto, como tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, circunloquio que parecía propio de la imposición indirecta y que en la práctica presupone que el IRNR es un tributo concertado de normativa común.

No obstante, también esta apreciación ha de matizarse, y para lograr este propósito habrá que acudir a las cuatro categorías teóricas (en puridad, dos según la Ley 41/1998) que se desprenden de la combinación entre los dos criterios básicos que presiden la ordenación del tributo, a saber, que estemos ante personas físicas o jurídicas (o sujetos de derecho) y que estemos ante personas o entidades que obtienen sus rentas con o sin la mediación de un establecimiento permanente[50].

En efecto, en el caso de que la persona o entidad obtenga rentas a través de un establecimiento permanente domiciliado en el País Vasco, sería de aplicación la normativa autónoma del IRNR, de acuerdo con lo establecido en el art. 14 para la delimitación de la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades. Aun cuando el segundo párrafo del art. 21.Uno del Concierto no constituye, precisamente, un dechado de tecnicismo jurídico ni facilite siquiera una elemental exégesis, de una interpretación sistemática del mismo parece colegirse que el IRNR puede ser, en función de la circunstancia reseñada, un tributo concertado de normativa autónoma o de normativa común y que la legislación propia y diferenciada de los territorios histó-

[49] Bajo la vigencia del anterior Concierto y de acuerdo con lo pactado en la Comisión Mixta del Cupo de 18 de enero de 2000, las instituciones competentes de los territorios históricos podrían regular materias que afectasen a la tributación de los no residentes que obtuviesen rentas sin mediación de establecimiento permanente con tres condicionantes: a) que la normativa habría de ser idéntica a la vigente en territorio común; b) que las modificaciones realizadas por el Estado serían de aplicación inmediata y c) que las Diputaciones deberían utilizar procedimientos de urgencia para incorporar dichas adaptaciones a la mayor brevedad posible.

[50] Los criterios que utiliza el art. 21 del Concierto para determinar cuándo una persona o entidad no residente opera en el País Vasco mediante establecimiento permanente constituyen transcripción literal del art. 12.1.a) de la Ley 41/1998, del IRNR.

ricos será aplicable al establecimiento permanente (en puridad a las personas o entidades no residentes) de conformidad con los criterios que en el Concierto determinan la regulación del IS. La remisión del precepto que el Concierto destina a la normativa aplicable del IRNR al art. 14[51] (normativa aplicable en el IS) no está exenta de cuestiones conflictivas; de un lado, y a diferencia del anterior Concierto (hasta el 1 de enero de 1999 y siguiendo el modelo estatal de imposición de los no residentes, éstos tributaban, por las rentas obtenidas en España, en régimen de obligación real en el IS o en el IRPF, según se tratase de entidades o de personas físicas[52]), el IRNR como tributo concertado de normativa autónoma no se circunscribe a las personas jurídicas y demás entidades, sino que se extiende también a las personas físicas con el único requisito de que sus rentas se obtengan con la mediación de un establecimiento permanente domiciliado en el País Vasco[53]; para el caso de que la persona física no residente obtenga rentas en Euzkadi sin la mediación del citado establecimiento, el IRNR sería un tributo concertado de normativa común. De otro, cabría entender (aunque esta interpretación no esté exenta de polémica) que el IRNR como tributo concertado de normativa autónoma no se circunscribe sólo al caso contemplado (establecimiento permanente con domicilio fiscal en el País Vasco), sino que la referencia al reiterado art. 14 permite incluir también a los sujetos pasivos no residentes que obtengan rentas a través de un establecimiento permanente cuando, con independencia del lugar de domiciliación de dicho establecimiento (es decir, aunque esté domiciliado fiscalmente en territorio común), haya obtenido unas rentas superiores a 6 millones de euros y, por mor de los criterios señalados en el art. 22 en relación con el art. 15 del Concierto, dichas rentas hayan de entenderse íntegramente obtenidas en el País Vasco.

De tal manera que los territorios históricos deberían, si cabe la expresión, regular dos IRNR o, por un elemental principio de economía legislativa, un único texto normativo donde se contenga, de un lado, la legislación autó-

[51] El precepto que comentamos recuerda, vagamente, el contenido del art. 17.3 del Concierto de 1981, donde se señalaba que «A los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de entidades residentes en el extranjero les serán de aplicación las reglas contenidas en los apartados uno y dos anteriores», apartados que regulaban la normativa aplicable en el IS.

[52] Regímenes que, para las personas físicas no residentes, permanecen en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que el contribuyente no resida en territorio español.

[53] No vamos a hacer cuestión sobre la competencia recaudatoria de las Diputaciones Forales, vigente el precedente Concierto, respecto de las rentas obtenidas por personas físicas no residentes que operasen a través de establecimientos permanentes; queremos destacar, simplemente, que el art. 6 del Concierto de 1981 vedaba que las instituciones competentes de los territorios históricos pudiesen establecer un régimen de obligación real en el IRPF distinto del vigente en territorio común, apreciación que, no obstante la literalidad del citado art. 6, no era enteramente correcta para las entidades que obtuviesen rentas a través de un establecimiento permanente conforme el art. 17.3 del Concierto de 1981.

noma y, de otro, una remisión a la legislación estatal para aquellos contribuyentes que no puedan regirse por la normativa autónoma por carecer de establecimiento permanente a través del cual obtuviesen dichas rentas o porque, teniendo dicho establecimiento, el mismo no pueda ser entendido como domiciliado fiscalmente en el País Vasco, siempre que, en este último caso, no obtengan íntegramente en el citado territorio rentas con un volumen superior a 6 millones de euros[54]. Mucho nos tememos que nuestra interpretación no goce de general asenso, dado que la sustitución de los regímenes de obligación real en el IRPF y en el IS por el nuevo IRNR, de consuno con la repetición casi mimética de preceptos del Concierto de 1981, han introducido notables elementos perturbadores, así como factores de generación de dudas hermenéuticas; no obstante, creemos que la equiparación entre la tributación de las personas jurídicas y entidades en el IS y la tributación de los establecimientos permanentes en el IRNR (prescindiendo de su conexión con personas físicas o jurídicas) aboca a esta solución, de forma que se concede una primacía absoluta, a la hora de determinar la competencia normativa, al modo instrumental –establecimiento permanente– a cuyo través el no residente obtiene rentas en el País Vasco.

Que esta interpretación no es a priori descartable se corrobora por dos hechos: de una parte, que el art. 22 del Concierto, a la hora de establecer los puntos de conexión determinantes de la competencia recaudatoria del Estado y/o de las Diputaciones Forales se remite internamente, en el caso de establecimientos permanentes, a las reglas del art. 15, lo que ahonda en nuestra idea favorable a la asimilación entre IRNR (con un sujeto pasivo que obtiene rentas a través de un establecimiento permanente por encima de que el contribuyente sea una persona y/o una entidad) e IS, tesis que no sólo se desprende del vigente Concierto, sino también de la propia lectura de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre. De otra parte, que el art. 21. Uno, tercer párrafo del Concierto, al regular el régimen de opción por el IRPF de los no residentes (algo que sólo tiene sentido para las personas físicas) está asumiendo indirectamente que la remisión al art. 14 –efectuada por el apartado anterior– se refiere, indistintamente, a personas físicas o entidades, de forma que las primeras también pueden, si actúan a través de establecimiento permanente, sujetarse a la normativa autónoma del IRNR según los criterios de sujeción establecidos en el Concierto para el IS.

La diferente normativa aplicable, en función de que el no residente actúe con o sin la mediación de un establecimiento permanente se extiende también al poder recaudatorio de las Diputaciones Forales. En efecto, existe general asenso doctrinal y administrativo cuando se afirma que el IRNR aplicable a los contribuyentes que obtienen rentas en territorio español a

[54] En este caso, entenderíamos, por aplicación de los criterios del IS que se produciría la tributación al territorio histórico correspondiente del País Vasco, aun cuando por aplicación del art. 21.Dos del Concierto no fuera posible atribuir a éste la domiciliación del establecimiento permanente.

través de un establecimiento permanente es un impuesto periódico[55], en tanto que el IRNR aplicable a personas o entidades que obtienen rentas en España sin la mediación de un establecimiento permanente es un impuesto instantáneo, es decir, se devenga operación por operación, no hay una base imponible global (relativa al año o a cualquier otra dimensión temporal), sino que se circunscribe a las rentas percibidas en cada momento. Pues bien, la diferente influencia del aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible es relevante a la hora de fijar las reglas determinantes del poder recaudatorio de las Diputaciones Forales, habiendo de señalar cómo no en todos los casos la atribución de dicho poder conlleva el ejercicio de un poder normativo autónomo y esto, como veremos, puede deberse a un doble orden de causas. En el caso de sujetos pasivos no residentes que obtengan rentas sin la mediación de un establecimiento permanente, ello se debe a que el art. 21 del Concierto impone la tipificación del IRNR como tributo concertado de normativa común (no vamos a utilizar la terminología circunloquial del citado precepto); en el caso de contribuyentes no residentes que obtengan rentas en el País Vasco a través de un establecimiento permanente puede suceder que estén sometidos a la normativa estatal en caso de que el domicilio fiscal del establecimiento permanente se encuentre localizado en cualquiera de los territorios históricos pero su volumen de operaciones hubiera excedido de 6 millones de euros y más del 75% de las operaciones se hubiera realizado en territorio común, de conformidad con la interpretación sistemática del art. 21.Uno, segundo párrafo en relación con el art. 14.Uno, segundo párrafo del Concierto.

Pero volviendo a la distribución de las competencias recaudatorias, se observa cómo en caso de los sujetos pasivos no residentes que actúen a través de establecimiento permanente se aplicarán las reglas previstas en el art. 15 del Concierto (referidas al IS), de forma que la exacción del IRNR puede corresponder a la Administración de los territorios históricos, a la del Estado o a ambas conjuntamente[56], en tanto que si el sujeto pasivo no residente obtiene rentas sin la mediación de un establecimiento permanente habrá de estarse a los criterios de distribución del poder recaudatorio regulados de forma casuística en el número Dos del art. 22 del Concierto, criterios en los que no vamos a entrar, de forma detallada, pero que recuerdan –con

[55] Así se entiende por TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «Parte Especial,», en *Curso de Derecho Tributario.*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 18ª edición, pp. 448 y ss.; dentro de la obra colectiva; en el mismo sentido, CAYON GALIARDO, A. (Director),: *Los impuestos en España,* Ed. Aranzadi, Pamplona, 6ª edición, pp. 361-371.

[56] Ya hemos señalado con anterioridad, los inconvenientes que plantea la dicotomía entre territorio vasco y territorio común, que reiteradamente maneja el Concierto, al obviar o, por lo menos, soslayar la existencia del régimen foral de Navarra. Curiosamente, la reforma del Convenio de 1998 ignora el IRNR, de forma que hay que acudir a la Sección destinada al IRPF para determinar los puntos de conexión de las rentas obtenidas en Navarra por no residentes. Cabe suponer que la próxima revisión del Convenio, firmada en Pamplona el 22 de enero de 2003, por el Ministro de Hacienda y el Presidente del Gobierno de Navarra, para su remisión a los Parlamentos foral y estatal obviará esta situación.

variaciones significativas en algún caso– las reglas de localización espacial del hecho imponible del IRNR contempladas en el art. 12 de la Ley 41/1998. No obstante, los problemas derivados de la tipificación de los criterios de sujeción de la Ley estatal se proyectan sobre el Concierto, dada la amplitud desmesurada de los criterios utilizados (que, bajo el paraguas de la normativa estatal obliga a delimitar negativamente el hecho imponible mediante la enumeración de los supuestos de no sujeción y la tipificación expresa de las exenciones, algo que presumiblemente tendrá que realizar la normativa autónoma de los territorios históricos) y, curándose en salud, el Concierto contiene normas de resolución de conflictos para dirimir éstos cuando, por la aplicación de los puntos de conexión del art. 22, Dos, pudiera entenderse una renta obtenida simultáneamente en ambos territorios[57], lo que constituye una afirmación implícita de la esmerada técnica jurídica utilizada y de la bondad técnica de los puntos de conexión empleados. Curiosa es la solución ofrecida (o, por mejor decir, el mantenimiento de la solución, ya que el precepto que comentamos constituye transcripción cuasi literal del art. 9.3 del Concierto de 1981, en la redacción dada a dicho precepto por la Ley 38/1997), ya que, basándose en el criterio de la residencia del pagador de los rendimientos[58], se diferencia según que éste sea una persona física o una persona jurídica y/o un establecimiento permanente[59]. Si el pagador de las rentas es una persona física y tiene su residencia habitual en el País Vasco, el conflicto se resolverá a favor del territorio histórico correspondiente al domicilio fiscal de aquélla[60]. Por el contrario, si el paga-

[57] No atisbamos a determinar en qué supuestos puede atribuirse la competencia recaudatoria a ambas Administraciones; desde luego, hay que excluir los rendimientos del capital y las ganancias patrimoniales derivados, directa o indirectamente de bienes inmuebles, los rendimientos del trabajo (salvo que se preste indistintamente en ambos territorios, ya que el Concierto habla de territorio vasco) y los rendimientos de actividades económicas; posiblemente pueda plantearse algún problema en determinados rendimientos del capital mobiliario o, simplemente y lo que puede resultar más factible, el legislador ha introducido la cláusula para curarse en salud, sin enmendar ni denunciar los defectos técnicos de la Ley estatal del IRNR, que constituye un verdadero desatino en la tipificación de los criterios –en muchas ocasiones, superpuestos– de localización territorial del hecho imponible.

[58] Téngase en cuenta que el criterio de la residencia o domicilio fiscal del pagador, en caso de conflicto interadministrativo sobre las competencias recaudatorias, sólo es aplicable en el supuesto de rentas obtenidas por sujetos pasivos no residentes que obtengan rentas en el País Vasco sin la mediación de un establecimiento permanente y no para los restantes supuestos de sujeción al IRNR.

[59] Ello supone romper la idea defendida en líneas anteriores sobre la coherencia del Concierto en punto a la tributación de los no residentes construida sobre la única base de la existencia o no de un establecimiento permanente. Pero la meritada ruptura sería achacable a los negociadores del Concierto y, en última instancia, al propio Estado, quien frecuentemente considera los regímenes forales como sistemas exóticos y exógenos (y a las pruebas nos remitimos) y quien negocia sobre los cimientos de la impericia técnica de las leyes reguladoras de su sistema tributario.

[60] No vamos a entrar aquí, puesto que será un problema que tendrá que resolver la normativa interna de los territorios históricos, coordinada desde el Consejo Vasco de Finanzas, en las cuestiones conflictivas que pueden plantearse sobre la base de que la

dor es una persona o entidad jurídica-privada (la regla no sirve para las entidades públicas) o un establecimiento permanente (con independencia de que lo sea de una persona física o jurídica), habrá que diferenciar sobre el resultado que el Concierto atribuye a la resolución del conflicto, ya que se entenderá la renta atribuible al territorio histórico correspondiente en caso de que el pagador (entidad jurídico privada o establecimiento permanente) tribute exclusivamente al País Vasco de conformidad con las reglas del art. 15 del Concierto, mientras que si se trata de entidades o establecimientos permanentes que tributan conjuntamente a ambas Administraciones se considerarán obtenidas en el País Vasco las rentas pagadas en proporción al volumen de operaciones realizadas en uno y otro territorio. La solución ofrecida es parcial, farragosa, cuasi ininteligible y potencialmente generadora de problemas que cuantitativamente pueden ser intrascendentes pero que, seguramente, afectarán a la gestión del tributo por parte de las Diputaciones Forales. Para evitar estos problemas de cara al sujeto pasivo (no de cara a las Administraciones implicadas) el penúltimo párrafo del art. 22.Cuatro del Concierto señala que será competente (para la exacción de la totalidad de los rendimientos *litigiosos*) en el caso de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, la Administración fiscal del territorio donde tengan su domicilio o residencia las personas o entidades –incluidos los establecimientos permanentes– que presenten la declaración-liquidación por el IRNR en representación del contribuyente de este impuesto.

El único problema que plantea la solución ofrecida por el Concierto viene dado por el hecho de que los no residentes que obtienen rentas sin mediación de establecimiento permanente (y recordemos que los litigios entre ambas Administraciones sólo se producen en este supuesto) no están obligados, con carácter general, a designar un representante, puesto que dicho deber (art. 9.1 de la Ley 41/1998) sólo se impone con el citado carácter a los no residentes que operan en España a través de un establecimiento permanente (que no es el supuesto conflictivo que pretende dirimir el Concierto) y parcialmente a determinados contribuyentes no residentes que obtienen rentas sin la mediación de un establecimiento permanente (en concreto quienes obtengan algunas de las rentas contempladas en el art. 23.2 de la Ley estatal del IRNR[61]), aunque siempre queda la posibilidad de que, en función de la cuantía o de las características de las rentas obtenidas, la

aplicación de los criterios contenidos en el Concierto permita considerar obtenida la renta de un no residente que actúa sin establecimiento permanente en más de uno de los tres territorios. «De lege ferenda», entendemos que la solución interna del País Vasco no puede verse condicionada por las previsiones del art. 22.Tres del Concierto, es decir, que no necesariamente y mediante el recurso a la analogía habrían las Diputaciones Forales de adoptar la solución que indicamos en el texto principal y que, además, es bastante discutible técnicamente.

[61] Supuestos de rentas derivadas de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje, contratos de ingeniería y, en general, rendimientos de explotaciones económicas.

Administración tributaria pueda requerirle para que designe un representante.

Creemos, sin embargo, que estamos en presencia de un error técnico, consecuencia de haber confundido el Concierto la representación del no residente que obtiene rentas sin la mediación de un establecimiento permanente con la responsabilidad solidaria del pagador de rentas, salvo que sobre ellas exista la obligación de retener e ingresar en el Tesoro Público, que es la diferencia que se desprende de la concatenación entre los arts. 8 y 9 de la Ley estatal del IRNR[62]. Con lo que procede, de ser cierta nuestra tesis, procedería una interpretación correctiva del precepto comentado del Concierto, advirtiendo que no se está refiriendo a los representantes de los no residentes que obtienen rentas respecto de cuya localización espacial gravite algún conflicto interadministrativo sobre la base de los criterios del art. 22.Dos del Concierto sino –salvo que se quiera dejar una laguna para la resolución del conflicto– a los retenedores, obligados a efectuar ingresos a cuenta, responsables solidarios y, en su caso, representantes de los meritados contribuyentes[63].

Por último, hay que referirse a la forma en la cual el Concierto regula, en el último apartado del art. 21.Uno, el ejercicio de la opción de tributación por el IRPF para los contribuyentes residentes en otros Estados de la Unión Europea (y que, en nuestro caso, puede ser relevante, respecto de la República Francesa, por razones puramente geográficas), opción contemplada en el art. 33 de la Ley 41/1998[64], que constituye transposición de la Recomendación de la Comisión Europea 94/79/CEE de 21 de diciembre de 1993, comúnmente conocida como la Recomendación sobre trabajadores transfronterizos[65], es decir, aquéllos que tienen fijada su residencia habitual en un Estado de la Unión Europea distinto de aquél donde obtienen mayo-

[62] En el mismo sentido TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: op. cit., p. 457, para quien «el representante no es per se responsable de los tributos debidos por el representado no residente, salvo claro está que reúna a su condición alguna de las que dan lugar a la responsabilidad».

[63] Creemos que esta interpretación correctiva salva las incoherencias internas del precepto comentado. Más chocante puede resultar que se planteen los conflictos que trata de resolver el art. 22.Cuatro y nos encontremos con hasta cinco representantes del sujeto pasivo no residente sin mediación de establecimiento permanente, existiendo además discrepancias sobre quién tiene que presentar la liquidación (aunque se trataría de un supuesto rarísimo dado el carácter instantáneo del IRNR en esta modalidad de tributación). Adviértase que la legislación de algún territorio foral –por ejemplo, Navarra– impone al no residente la obligación de designar representante con domicilio fiscal o residencia habitual en el territorio correspondiente, de forma que la generalización de esa práctica legislativa puede, en supuestos muy concretos, conducir a soluciones disparatadas y a conflictos interadministrativos de gestión perfectamente innecesarios.

[64] Cuyo desarrollo reglamentario se contiene en los arts. 8 a 11 del RD 326/1999, de 26 de febrero por el que se aprueba el Reglamento del IRNR.

[65] Asimismo, la legislación española trata en este punto de ajustarse a la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades, en sus sentencias de 14 de febrero y 11 de agosto de 1995.

ritariamente sus rentas del trabajo o de actividades económicas[66]. Entendemos que la determinación sobre la procedencia o no de que estos contribuyentes pueden ejercitar la opción por tributar en el IRPF –y no el IRNR– en el Estado y/o en el territorio histórico correspondiente habrá, en primer lugar, de partir de la aplicación de los puntos de localización geográfica de los rendimientos y ganancias patrimoniales previstos en la Ley 41/1998 (para determinar ante todo si estamos ante rentas obtenidas en España); posteriormente, y sobre la base de los rendimientos imputables al territorio español, habrá que aplicar las reglas del art. 22 del Concierto, a los efectos de determinar las rentas producidas u obtenidas en el País Vasco (para el caso de que la persona física actúe sin mediación de establecimiento permanente) o, por remisión del precepto últimamente citado, las reglas del art. 15 del Concierto para las personas físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas a través de un establecimiento permanente[67]. Una

[66] En concreto, el art. 33 de la Ley estatal del IRNR exige, para ejercitar la opción por la tributación en el IRPF que sean personas físicas y que, como mínimo los rendimientos de trabajo y de actividades económicas obtenidos en España representen el 75% de la renta mundial, habiendo, además, de tener su residencia habitual en otro Estado de la Unión Europea. Aun cuando ni la Ley ni el Reglamento hacen exclusión explícita, creemos que el régimen opcional está pensado (al menos en su origen comunitario) para contribuyentes no residentes que obtienen las rentas del trabajo o de explotaciones económicas en las proporciones antedichas sin mediación de establecimiento permanente; no obstante, la referencia al domicilio fiscal y el silencio del legislador estatal pueden determinar que el régimen –sobre todo en caso de actividades económicas– pueda aplicarse a personas físicas que obtienen los meritados rendimientos a través de une establecimiento permanente domiciliado en el País Vasco. Y la precisión no es irrelevante ya que puede afectar al bloque normativo aplicable, si se acepta nuestra tesis, deducible del art. 21.Uno, segundo párrafo, en cuya virtud los no residentes que actúen a través de establecimiento permanente domiciliado en Euzkadi pueden aplicar la normativa autónoma del IRNR. El problema que puede plantearse, en la práctica, es que la aplicación de la normativa estatal y de los territorios históricos en el ámbito del IRPF va a conducir a que esa persona se considere residente en territorio español (sea común o vasco), por radicar en éste el núcleo principal de sus intereses económicos, de forma que el procedimiento para ejercer la opción puede devenir en un procedimiento para determinar la residencia fiscal. Para mayor claridad véase el contenido del art. 43.Uno, segunda del propio Concierto.

[67] En contra de la posibilidad de aplicar el régimen opcional a los contribuyentes personas físicas con establecimiento permanente domiciliado fiscalmente en el País Vasco y que cumplan los requisitos del art. 33 de la Ley 41/1998, cabría argüir la similitud léxica y semántica entre los arts. 21.Uno y 22. Dos del Concierto que hablan igualmente de la Diputación Foral competente por razón del territorio (y no de una u otra Administración –vasca o estatal–)cuando se refieren a los no residentes que actúan a través de un establecimiento permanente. Sin embargo, creemos que la objeción semántica no enerva nuestra opinión de fondo, aunque sea dable reconocer la incoherencia del conjunto normativo manejado a la hora de llegar a dicha conclusión, dadas las reiteradas manifestaciones de aproximación entre el IRNR de los establecimientos permanentes y el IS, mientras que, por razones elementales, no pueden optar por la aplicación de este tributo los establecimiento permanentes de personas jurídicas. En contra de nuestra opinión, y sobre la base del art. 33 de la LIRNR estaría también el hecho de que las categorías manejadas –rendimientos del trabajo y de actividades económicas– son propias del IRPF, y no del IS.

vez efectuada esta segunda depuración cuantitativa de los rendimientos procedentes de las fuentes mencionadas habrá que ponerlos en conexión con la renta mundial del sujeto pasivo no residente y sólo en el caso de que los rendimientos obtenidos en el País Vasco representen la mayor parte de la renta obtenida en España, se aplicará la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio. Obsérvese cómo aquí se vuelven a detectar incorrecciones técnicas, que una norma como el Concierto debería haber procurado depurar, y que vuelven a revelar los perjuicios hermenéuticos de no diferenciar (aunque en este caso sí se hace y el conflicto es más difícil de resolver) entre ámbito geográfico de obtención de rentas y ámbito geográfico de la titularidad del poder normativo[68]. Un ejemplo muy simple ayudará a comprender la cuestión: imaginemos una persona física residente en Bayona con una renta mundial de 100.000 euros, de los que 85.000 euros proceden de actividades de asistencia técnica realizadas para una empresa de Hondarribia; parece claro que en el ejemplo que nos ocupa, caso de optar por el IRPF en los términos previstos en el Concierto y en la Ley del IRNR, debería aplicar la normativa de la Diputación Foral de Gipuzkoa[69]. A la misma solución habría que llegar, «ex» art. 21 del Concierto, si de los 85.000 euros obtenidos en España, 40.000 euros fueran imputables a la asistencia a una empresa radicada en Burgos y 45.000 euros a una empresa radicada en Oiartzun, puesto que basta que la mayor parte de la renta atribuible a España se obtenga en el País Vasco para que se aplique la normativa de la Diputación Foral correspondiente. El problema radica, en algún caso extremo, en precisar este concepto, es decir, cuál es la Diputación Foral competente por razón del territorio –terminología que utiliza el Concierto– que, por exclusión obvia, no puede ser la de residencia del sujeto pasivo (por definición es un no residente); la respuesta inmediata es considerar que dicho concepto se autointegra acudiendo a las reglas de distribución de competencias recaudatorias contempladas en el art. 22.Dos del Concierto –que es el único que maneja un circunloquio similar al del art. 21.Uno, como hemos puesto de manifiesto con anterioridad–. Sin embargo, y permítasenos concluir con este ejercicio de divertimento mental que revela labilidades técnicas del legislador, este recurso a la integración presenta

[68] La precisión que, a continuación, sigue en el texto principal sólo es entendible si partimos de la premisa en cuya virtud el régimen opcional puede ser ejercido por personas físicas que obtengan rentas en el País Vasco a través de un establecimiento permanente domiciliado en el citado territorio y que ello conlleva la sujeción a un IRNR concertado de normativa autónoma, ya que no pasaríamos de una discusión meramente teórica si considerásemos inviable esta posibilidad y que, en consecuencia, el IRNR para las personas físicas a quienes se reconoce el régimen opcional es un tributo concertado que, empero, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común.

[69] En el ejemplo manejado, y sobre la base de los datos cuantitativos, posiblemente le resultaría más beneficioso seguir tributando por el IRNR, puesto que, dado el tipo proporcional de este impuesto, sólo las personas que, en función de la base liquidable del IRPF, tengan un tipo medio de gravamen en éste inferior a aquél –recordemos que el tipo general del IRNR es del 25%– pueden resultar atraídas por el régimen opcional.

dos objeciones fundamentales: de un lado, se utiliza un precepto destinado a la resolución de competencias recaudatorias para solventar conflictos de carácter normativo; de otro, devienen irresolubles los conflictos planteables por una persona física que obtenga rendimientos de actividades económicas a través de un establecimiento permanente domiciliado en el País Vasco, porque el art. 22. Dos del Concierto sería inaplicable a este supuesto y, por ende, no serviría para resolver, ni siquiera de forma indirecta, el problema de la identificación de la Diputación Foral cuya normativa fuera aplicable[70].

### b) El Impuesto sobre Sociedades

En el tributo donde, de forma periódica y recurrente, se han concentrado desde el Estado todos los desencuentros posibles sobre el significado del poder tributario autónomo que a las instituciones competentes de los territorios históricos reconoce el Concierto, es donde, paradójicamente, menores modificaciones relevantes o sustantivas se han producido, salvo las que atañen a la elevación del límite cuantitativo del volumen de operaciones; aun cuando esta apreciación, en cuanto constituye un apotegma, pueda ser tachada de reducción al simplismo y sujeta por ende a matizaciones, el Concierto de 2002 sigue construyendo la distribución de las competencias normativas y recaudatorias entre el Estado y las Diputaciones Forales en este tributo sobre la base de los tres criterios vigentes desde 1981: domicilio fiscal, volumen de operaciones del sujeto pasivo y lugar de realización de las mismas. En el caso del último criterio, se persevera en la identificación de los criterios de localización espacial del hecho imponible en el IVA y en el IS[71], lo que constituye, a nuestro juicio, un elemento provocador de distorsiones innecesarias dada la diferente estructura de ambos impuestos, que conlleva la imposibilidad técnica (sustituida por la voluntad política) de traslación de las reglas de delimitación del ámbito espacial del hecho imponible en los impuestos personales y reales. Así como en el caso del IVA, en cuanto impuesto real, es básica la delimitación legislativa de las reglas de localización (dentro del ámbito territorial de aplicación del tributo), del elemento objetivo del hecho imponible, no sucede lo mismo en el caso de IS, donde, desaparecido el régimen de obligación real de contribuir (y sustituido por la sujeción de personas jurídicas y demás entidades al

[70] Renunciamos a ofrecer otros ejemplos que abocan, casi necesariamente, a conflictos eviternos, pero cuya improbabilidad no exime de su consideración. Ad exemplum, ¿qué ocurre con el profesional y/o el trabajador residente en Francia que obtuviese en España el 80% del total de su renta mundial; que en el País Vasco obtuviese el 51% de los rendimientos del trabajo y/o de actividades económicas obtenidas en España y que de ese 51% obtuviese el 17% en cada uno de los tres territorios históricos del País Vasco? Caso de optar por el régimen del art. 33 de la Ley 41/1998 y de conformidad con el art. 21 del Concierto, ¿qué legislación aplicaría y, sobre todo, aunque no hayamos hecho referencia a ello, qué Diputación Foral asume la devolución a la que tiene derecho el contribuyente?

[71] Véanse los arts. 28 y 16 del Concierto, referidos, respectivamente, al lugar de realización de las operaciones en uno y otro impuesto.

IRNR), resulta básica la identificación espacial del elemento subjetivo del hecho imponible, dentro del ámbito territorial de aplicación del tributo o, dicho en otros términos, la determinación de las reglas en cuya virtud una persona jurídica y/o un sujeto de derecho, a quien el legislador atribuye la condición de sujeto pasivo, se encuentra domiciliado o se considera residente en España y/o en el País Vasco[72].

Dicho en otros términos, y conviene adelantar una cuestión sumamente polémica, en cuanto entronca con cuestiones que atañen no sólo a la técnica, sino también, a la política legislativa, el Concierto de 2002, al igual que el Convenio con Navarra, no plantean la cuestión de la distribución competencial en el IS (y ahora nos referimos sólo a la recaudatoria, no a la normativa) en términos similares a los establecidos en los tratados de doble imposición internacional, sino en términos de subordinación ordinamental de los subsistemas tributarios forales al sistema impositivo estatal, afirmación que no debe ser interpretada en un sentido subjetivo (sea peyorativo, sea laudatorio), sino como constatación de una realidad cuyas consecuencias en el plano jurídico intentaremos extraer, a fin de aplicar las conclusiones oportunas al examen del Concierto.

En efecto, como hemos señalado con reiteración rayana en el hastío[73] no existen, desde un punto de vista jurídico y prescindiendo de consideraciones políticas, unos sistemas tributarios vasco y navarro, independientes del sistema tributario estatal, y ello por mucho que el Concierto y el Convenio contengan afirmaciones que, insertas en normas propedéuticas, parezcan contradecir esta tesis. Los regímenes tributarios forales (si se quiere utilizar la expresión) –mientras los sujetos políticos titulares de las competencias normativas y recaudatorias reconocidas por la Constitución estén anclados en la estructura del Estado– representan un supuesto de compartición de poderes –normativos, gestores y recaudatorios– sobre un único sistema tributario, el estatal, en cuya conformación y definición de su estructura general no tienen posibilidad alguna de participar los territorios históricos, salvo por la vía no intentada de la no concertación[74]. En otros términos, las competencias de los territorios históricos en el IS –y en los restantes tributos– derivan de su reconocimiento en la Constitución, en el Estatuto y en el

[72] Téngase en cuenta que sólo una entidad residente en España puede ser considerada residente en el País Vasco, de forma que la resolución de la cuestión general es previa a la resolución de la cuestión particular.

[73] Vid. nuestra monografía *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales,* Ed. Civitas, Madrid, 1995, cuyas conclusiones en este punto, no obstante proyectarse sobre el precedente Concierto de 1981, siguen siendo válidas.

[74] Cuestión distinta, y que nos alejaría en exceso de las conclusiones a las que queremos llegar, es si el sistema tributario estatal, como consecuencia de la integración en la Unión Europea, es el que ha sido conformado por la libre voluntad del Estado español o si, por el contrario, existen, «mutatis mutandis», elementos externos que impiden aseverar la corrección de dicha afirmación, de forma que, en el marco de la imposición indirecta especialmente, representa un sistema tributario cuya conformación no depende, exclusivamente, de España, en cuanto sujeto de Derecho Internacional.

Concierto, pero no de unos pretendidos derechos supraconstitucionales, sin cuya incorporación al texto de 1978 hubiera sido imposible su ejercicio[75].

El problema se plantea cuando, al único criterio que maneja la legislación estatal del IS (residencia en territorio español, de conformidad con la Ley 43/1995) para sujetar a tributación la renta mundial de las personas jurídicas y demás entidades, el Concierto añade otros dos adicionales, que complican innecesariamente la distribución competencial, sobre todo por lo que atañe al referido al lugar de realización de las operaciones. Evidentemente, el criterio del domicilio fiscal ha de ser modulado para evitar residencias de conveniencia en el País Vasco (o en cualquier país o territorio que utilice instrumentalmente sus competencias tributarias para la atracción de inversiones o para vulnerar reglas básicas de neutralidad en la imposición societaria) y para soslayar posibles vulneraciones de principios constitucionales y estatutarios, pero las alternativas no se reducen a las que establece el Concierto, sino que pueden ampliarse a otras e, incluso, sustituirse por otras. Además, hay que partir de una idea fundamental para explicar, desde el Concierto, los criterios de sujeción normativa y recaudatoria de las personas jurídicas y demás entidades al Estado o el País Vasco en el IS y es la tipificación de este impuesto –tipificación no exenta de matices– como un tributo concertado de normativa autónoma, ya que si los territorios históricos hubieran de aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común, los problemas y conflictos desaparecerían o sólo se concentrarían en el impacto de la recaudación vasca del IS a la hora de calcular el cupo[76]. Junto a ello, hay que tener en cuenta, bajo el prisma de la financiación de régimen común, su carácter de tributo no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas de régimen común (de conformidad con el art. 11 de la LOFCA), lo que, sin duda, condiciona la posición del Estado a la hora de concertar el impuesto, en cuanto debe ser celoso vigilante de un reconocimiento de competencias normativas a los territorios históricos que, sin embargo, no puede ofertar, bajo la forma de cesión normativa parcial o limitada, a las Comunidades Autónomas de régimen común. Y, por último, hemos de acordarnos del carácter limítrofe de los territorios históricos con otro Estado de la Unión Europea, lo que introduce un elemento adicional de reflexión, que curiosamente ha sido más utilizado por el Estado español y/o por Comunidades Autónomas de régimen común –en términos de litigiosidad– que por el Estado francés, encontrándonos así en presencia de situaciones paradójicas como la indefensión

[75] De donde se desprendería que la plenitud de la reintegración del régimen foral sólo puede producirse fuera y/por encima de la Constitución de 1978, aunque la explicación detallada de esta tesis –clarísima en el caso de las competencias tributarias– nos alejaría excesivamente del objeto de la presente colaboración.

[76] Si el problema fuera recaudatorio y no, con carácter previo, normativo, las discrepancias no alcanzarían la virulencia y el frecuente recurso a instancias judiciales al que asistimos periódicamente. Cabría, en esta hipótesis, prescindir de la cifra de negocios como criterio de distribución de las competencias no sólo recaudatorias, sino, lo que es más grave, normativas.

a la que, en instancias europeas, somete el Estado español a las decisiones fiscales de los territorios históricos, olvidando, con demasiada frecuencia, que el Concierto se inserta en una Ley estatal y que, dados los escasos avances producidos en la armonización de la imposición directa en el marco de la Unión Europea, no resulta muy viable sostener, frente al ejercicio de las competencias normativas de los territorios históricos, argumentos que son preteridos cuando los incentivos se establecen directamente por el propio Estado y pueden ser utilizados para la implantación de empresas en otros territorios igualmente limítrofes con Francia[77].

Existe un general asenso en considerar que la utilización de las competencias normativas sustantivas en el IS por parte de los territorios históricos se ha concentrado en el establecimiento de beneficios e incentivos fiscales diferenciados de los vigentes en territorio común, de manera que ello supondría la utilización extrafiscal de competencias tributarias al servicio de determinados objetivos –atracción de inversiones, localización de empresas y/o actividades, vulneraciones a la libertad de libre circulación de personas y de capitales, etc.–, cuestiones todas ellas a las que dimos cumplida respuesta al comentar en líneas anteriores el art. 3 del Concierto. Por el contrario, una reflexión sobre la estructura general del impuesto, previa a la determinación de la cuota íntegra, no suele ser atacada desde instancias estatales, salvo en supuestos muy concretos y ya superados (diferencias mínimas en el régimen de las amortizaciones de elementos del inmovilizado, reducciones concretas en el tipo de gravamen general, etc.). Si nuestra impresión es compartida, bastaría, para reducir las tensiones y la litigiosidad entre el Estado (incluidas algunas Comunidades de régimen común) y el País Vasco, que la aplicación de la normativa autónoma se sometiese a requisitos y criterios no sólo cuantitativos y geográficos en cuanto al lugar de realización de las operaciones, sino a criterios geográficos en cuanto al lugar de realización de las inversiones (en I+D, en inversión en tecnologías de la información, en creación de empleo, etc.), de forma que sólo fuera posible el acogimiento a la legislación autónoma vasca cuando los incentivos y beneficios diferenciados de la normativa estatal pudiesen ser localizables en el País Vasco y, desde

[77] A fin de no perdernos en consideraciones filosóficas, cabe señalar las contradicciones en que incurre el Estado cuando ataca el ejercicio de las competencias del Concierto en el IS sobre la base de argumentos propios del Derecho comunitario porque ello parece significar que los territorios históricos no forman parte del Estado o que éste considera indefendibles los incentivos fiscales (que es donde se han solido concentrar las cuestiones conflictivas) del País Vasco. Pero la paradoja es que, amén de haber trasladado a la legislación común, innovaciones originariamente combatidas pero salidas del ejercicio de las competencias de los territorios históricos, no se ha planteado el Estado que esas innovaciones han podido ser utilizadas por empresas para su instalación en Aragón o en Cataluña en detrimento de su instalación en Francia y que, como Comunidades de régimen común, le corresponderá al propio Estado defender esas medidas ante eventuales procedimientos de infracción del ordenamiento comunitario planteado por otro Estado miembro.

luego, dicha localización no se produce en función del volumen de facturación ni dependiendo del lugar de realización de las operaciones[78].

Alternativamente, cabría –aunque la propuesta suponga una reducción muy importante de las competencias normativas de los territorios históricos– la introducción de límites mínimos y máximos a la variación de los elementos estructurales de la obligación tributaria en el IS, pero ello implicaría reducir la competencia normativa de los territorios históricos a un nivel similar al que tienen las Comunidades de régimen común o las Corporaciones locales en determinados tributos (lo que, posiblemente, constituya la intención inconfesada de los representantes estatales en las negociaciones de renovación no sólo del Concierto sino también, como se ha visto aunque haya constituido una mise en scène muy típica, en el caso del Convenio con Navarra). Estaríamos en presencia de un IS cuyo diseño correspondería en su integridad al Estado, sin que fuera posible el ejercicio pleno por parte de los territorios históricos de sus competencias normativas sustantivas y sin que tuvieran derecho a establecer regulaciones estructurales diferenciadas de las determinadas por las instituciones estatales.

En cualquier caso, no corresponde «hic et nunc» la profundización en dicha cuestión, sino determinar los puntos de conexión establecidos en el Concierto para fijar las competencias –recaudatorias y normativas– de los territorios históricos y del Estado en el caso del IS, teniendo en cuenta que estamos ante un impuesto que, como el IRNR y el ISD, es bifronte en el sentido de que puede ser tipificado como de normativa autónoma o de normativa común[79], aunque, a diferencia del ISD, puede ser descompuesto no sólo en sus elementos normativos, sino también recaudatorios, mediante el régimen de cifra relativa de negocios. Técnicamente, se ha producido una diferencia –irrelevante desde el punto de vista sustantivo– entre los dos Conciertos –el de 1981 y el de 2002– a la hora de delimitar las competencias del Estado y de los territorios históricos. Mientras que, bajo la vigencia del Concierto de 1981 había que diseccionar, en primer lugar, la competencia recaudatoria de los territorios históricos y del Estado para, sobre esta disección, determinar la normativa aplicable a los sujetos pasivos del IS, en función de que la exacción del impuesto correspondiese, en exclusiva, a uno u otro y/o fuera compartida (efectuando, no obstante, en algún caso, matizaciones en función del lugar de realización de las operaciones por el sujeto pasivo, de consuno con el porcentaje que, para quienes superasen determinada cifra de facturación, representase las realizadas en territorio vasco y en territorio común), el Concierto de 2002 opera con un criterio inverso –en cuanto

[78] Ciertamente para determinadas inversiones o incentivos ligados a actividades empresariales, la propuesta señalada en el texto habría de matizarse, dada la indiferencia de localización geográfica de determinadas actividades donde exista una divergencia perceptible y asumible entre lugar de producción y lugar de distribución, pero ello no constituye objeción suficiente para enervar nuestra afirmación.

[79] La distinción efectuada por el legislador resultaba más clara en el precedente Concierto (art. 17.1); más pudibunda, pero con idéntica conclusión, es la expresión manejada por el apartado Uno del art. 14 del Concierto de 2002.

no es necesario, aparentemente y con carácter previo, determinar el ente competente para la exacción del impuesto para establecer el sujeto titular de la competencia normativa–.

El Impuesto sobre Sociedades, conforme reza el art. 14.Uno, primer párrafo del Concierto, es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco (los cuales, en principio, y acogiéndonos al modelo estatal de tributación de los beneficios societarios, habrían de estar sujetos por la totalidad de sus rentas, con independencia del lugar de obtención de las mismas, y no sólo en el ámbito geográfico español, sino mundial), norma que, de no mediar las correcciones y precisiones introducidas en los dos restantes apartados, sería perfectamente concorde con la distribución territorial de criterios de localización del hecho imponible en la tributación del beneficio societario[80]. De donde se infiere, «sensu contrario», que deberían aplicar la normativa estatal los sujetos pasivos del IS que no tuvieran su domicilio fiscal en el País Vasco[81]. Empero, el vigente Concierto, siguiendo el modelo de 1981, procede a la introducción de criterios adicionales, subsidiarios si se quiere utilizar esta calificación, pero correctores en todo caso de la regla primaria, representada por el domicilio fiscal. El criterio cuantitativo –o del volumen de operaciones– modula, de forma positiva o negativa según los casos y por sí mismo o combinado con el criterio del lugar de realización de las operaciones, la competencia normativa de los territorios históricos, hasta desdibujar casi por completo en algunos casos el criterio del domicilio fiscal de las entidades jurídicas. Así, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos del IS cuyo domicilio fiscal se ubique en territorio común pero que tengan un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros, siempre que la totalidad de sus operaciones se hubieran realizado en el País Vasco, norma que, salvo en lo atinente a la elevación cuantitativa del volumen de facturación (500 millones de las desaparecidas pesetas, con anterioridad), no constituye una novedad relevante respecto del precedente Concierto y que, por ende, sigue arrastrando los mismos defectos atisbables en el de 1981, trasladables al plano interpretativo y aplicativo[82].

[80] Obviemos quién es el titular del poder normativo para determinar quiénes son sujetos pasivos del IS y quién determina normativamente las reglas para fijar el domicilio fiscal en el País Vasco. En ambos casos, es el Estado, puesto que se está concertando el IS estatal y puesto que las reglas sobre domicilio fiscal, contenidas en el art. 43 del Concierto, sólo son vinculantes para ambas partes en cuanto incorporadas al ordenamiento estatal.

[81] El Concierto (art. 43.4) considera domiciliadas fiscalmente en Euzkadi a las personas jurídicas y demás entidades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en dicho domicilio esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección del negocio. En otro caso, cuando se centralice en Euzkadi la gestión y la dirección y, si no pudiera determinarse el domicilio conforme los criterios anteriores, siempre que en el País Vasco se concentre el mayor valor del inmovilizado de la empresa.

[82] Con independencia de que, salvo en el caso de determinadas prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos del IS, será difícil que se plantee el supuesto deducible del Concierto (dada la necesaria concatenación entre los tres requisitos señalados), la

Por el contrario, será de aplicación la normativa estatal para los sujetos pasivos del IS que, no obstante, tener su domicilio fiscal en el País Vasco, hayan realizado operaciones durante el ejercicio económico (¿por qué el Concierto no habla de período impositivo anterior?) precedente por un importe superior a 6 millones de euros, siempre y cuando un porcentaje igual o superior a 4,5 millones de euros (el 75% o un porcentaje superior) proceda de operaciones realizadas en territorio común, de conformidad con las reglas de localización de las operaciones realizadas en uno u otro territorio que se contemplan en el art. 16 del Concierto.

Como ocurría con el Concierto de 1981, el art. 14 del vigente no determina, al menos de forma explícita, la normativa aplicable a los sujetos pasivos del IS con domicilio fiscal en territorio común, volumen de operaciones inferior a 6 millones de euros y localización íntegra de dichas operaciones en el País Vasco. Por exclusión, habría que entender que dichos sujetos pasivos aplicarán la normativa estatal y, desde luego, no cabe argumentar que el supuesto es difícil de producirse en la práctica, ya que a la misma conclusión hay que llegar en el caso que explicita el art. 14.Uno, tercer párrafo del Concierto, y, sin embargo, sí se contempla[83].

Una vez examinadas las reglas aplicables para determinar la normativa a la que se somete el IS, procede entrar a contemplar los criterios que determinan la competencia recaudatoria de las Diputaciones Forales y/o del Estado, en cuanto pueden producirse escisiones entre los titulares del poder normativo y del poder recaudatorio o, dicho en otros términos, entre el acreedor de la prestación tributaria de la sociedad y el ente público cuya legislación ha servido para cuantificar dicha prestación. Bajo esta premisa, y de conformidad con las reglas del art. 15 del Concierto habrá que distinguir entre sujetos pasivos que tributen exclusivamente a las Diputaciones Forales y contribuyentes que tributen conjuntamente a éstas y al Estado[84]. Los primeros vendrían representados por aquellas sociedades y entidades con domicilio fiscal en Euzkadi y cuyo volumen de operaciones no supere los 6 millones de euros[85]. Por el contrario, los contribuyentes del IS con volumen de negocio

pregunta que nos hacemos es si en este caso, la solución, en el plano de la gestión y/o de la inspección tributaria, no sería sino la de considerar que el domicilio fiscal de la entidad está radicado en Euzkadi. Lamentamos no poder ofrecer datos cuantitativos, pero posiblemente la Hacienda foral de cualquiera de los tres territorios históricos posea datos estadísticos sobre el número de contribuyentes por el IS a quienes resulta aplicable esta norma, que no constituye sino la continuación –con un significativo incremento del volumen de facturación– de la regla contenida en el art. 18.1.b) del precedente Concierto.

[83] Incluso, y sin contar con datos cuantitativos como nos ocurre en el caso precedente, nos atreveríamos a pronosticar que este supuesto puede ser más común que el regulado expresamente en el Concierto.

[84] Dadas las proximidades geográficas, habría que plantearse la existencia de sujetos pasivos del IS respecto de los que planteasen problemas –recaudatorios y/o normativos– la Hacienda foral navarra.

[85] Obsérvese la asimetría entre los conceptos geográficos de domicilio fiscal en el País Vasco y competencia recaudatoria de la Diputación Foral que –por deducción derivada de una interpretación sistemática de los arts. 14 y 15 del Concierto– sólo puede ser la

superior a dicha cifra tributarán, con independencia del lugar de su domicilio fiscal a las Diputaciones Forales, al Estado o a ambas Administraciones en proporción del volumen de operaciones realizadas en cada uno de los territorios durante el período impositivo. Si contrastamos estas dos reglas con las existentes en el Concierto precedente, observaremos una novedad significativa, ya que desaparece la competencia recaudatoria [art. 18.1.b) del Concierto de 1981] de las Haciendas forales para la exacción del IS cuyos sujetos pasivos sean entidades que realicen sus operaciones exclusivamente en territorio vasco –cualquiera que sea el lugar de su domicilio fiscal– con un volumen de facturación inferior a 3 millones de euros (6 millones si seguimos la elevación cuantitativa del volumen de facturación con el vigente Concierto). Con independencia de que el supuesto pueda resultar irrelevante desde el punto de vista estadístico, no atisbamos a comprender las razones que han abonado esta reducción de las competencias recaudatorias de las Diputaciones Forales. En cualquier caso, la concatenación entre los criterios de distribución de competencias normativas y los criterios de distribución de competencias recaudatorias revelan, a nuestro juicio, una preocupante falta de coordinación entrambos y, sobre todo, como señalábamos en líneas precedentes, una carencia en la ligazón –necesaria para evitar interminables recursos jurisdiccionales– entre las especialidades y concreciones del IS como tributo concertado de normativa autónoma y su proyección sobre los sujetos pasivos que pueden beneficiarse de dichas concreciones y especialidades.

Reiteramos una cuestión recurrente en nuestras argumentaciones y que la apelación a la lealtad constitucional (paradójicamente más perceptible, en las negociaciones para el nuevo Concierto, en la posición del País Vasco que en el caso del Estado) debería resolver: los beneficios fiscales de la legislación propia de los territorios históricos deberían aplicarse a los sujetos pasivos del IS que invierten en el País Vasco, cualquiera que sea el lugar donde realizan sus operaciones, de forma que ni el domicilio fiscal, ni el volumen de operaciones ni el lugar de realización de éstas deberían constituir (por sí solos o a través de la conjunción que predica el Concierto) criterios para determinar la sujeción a la normativa vasca. Normativa y actuación que, desde la perspectiva de la recaudación de los territorios históricos debería orientarse, si son ciertas las reiteradas acusaciones estatales sobre la menor tributación efectiva de las empresas sujetas al poder normativo de los territorios históricos, a propiciar la implantación de la normativa estatal de consuno con la recaudación íntegra por parte de la Hacienda foral correspondiente[86]. Resulta paradójico que desde el Estado se acuse a las Ha-

correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo. De forma que una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, y que realice la totalidad de sus operaciones en Araba o en Gipuzkoa, tributaría, exclusivamente, a la Diputación vizcaína, aplicando la normativa de ésta. Resultaría indiferente que el meritado sujeto pasivo realizase la totalidad de sus operaciones en territorio común, porque la solución, con el volumen de facturación señalado en el texto y manteniendo el domicilio fiscal en Bizkaia, sería la misma.

[86] Si el Estado o determinadas Comunidades Autónomas limítrofes consideran que los territorios históricos utilizan sus competencias normativas en el IS para la atracción de

ciendas vascas de utilizar instrumentalmente sus competencias normativas en el IS para atraer inversiones cuando el propio Concierto (que el Estado ha suscrito bajo una posición que no cabe presumir de paritaria, dada su preeminencia) posibilita que determinadas empresas, sin ninguna relación tangible en términos de generación de riqueza interior o exterior con Euzkadi, salvo la que deriva del lugar de su domicilio fiscal, se beneficien de los incentivos fiscales de los territorios históricos, sin realizar ninguna aportación (ni en términos de inversión, ni de consumo, ni de creación de empleo) a la Diputación Foral respectiva.

Para concluir con el examen de los puntos de conexión y de la normativa aplicable en el IS debemos referirnos, de forma muy breve, al régimen tributario predicable desde el art. 20 del Concierto para las agrupaciones de interés económico (AIE), uniones temporales de empresas (UTE) y grupos de sociedades[87]. En el caso de las AIE y de las UTE, la regulación de su régimen tributario corresponderá al País Vasco (cabe suponer que la remisión será a la normativa del territorio histórico correspondiente a su domicilio fiscal) cuando la totalidad de las entidades que integren la agrupación o la unión estén sometidas a la normativa foral, de conformidad con los criterios reflejados en el art. 14 del Concierto (normativa aplicable al IS) al que nos hemos referido con anterioridad[88]. En el caso de los grupos fiscales, los criterios de sujeción al régimen de consolidación fiscal[89] deducibles del Concierto no suponen novedades relevantes salvo las puramente semánti-

inversiones, localización de empresas, etc., cabe reivindicar, a la inversa, cómo, desde el prisma recaudatorio, lo mejor para la salud financiera de las Diputaciones Forales –y por ende, del Gobierno vasco– sería que el número de sujetos pasivos que, en el régimen de cifra relativa de negocios, hubieran de aplicar la normativa estatal (por superar su volumen de facturación los 6 millones de euros y realizar más del 75% de sus operaciones en territorio común) fuera creciendo paulatinamente, ya que, pese a la proporcionalidad en la recaudación ordenada por el art. 15.Dos del Concierto, podrían llegar a resultar más rentables para las Haciendas forales que la recaudación derivada de sujetos pasivos con escaso volumen de facturación y a los que resultara aplicable la legislación dictada por el territorio histórico correspondiente a su domicilio fiscal.

[87] Para la identificación de cada uno de los conceptos, hay que acudir, respectivamente, a los arts. 66 y 67 (agrupaciones de interés económico, españolas y europeas), art. 68 (uniones temporales de empresas) y arts. 78 a 96 (grupo fiscal), todo ello de conformidad con la previsión del art. 20.Dos.1 in fine del Concierto, aun cuando en puridad este precepto sólo obliga a respetar las definiciones de territorio común en el caso de los grupos fiscales, y, por tanto, no veda la posibilidad de que los territorios históricos pudieran realizar una definición autónoma de las UTE. Más difícil es la posibilidad de autodefinir el concepto de AIE, teniendo en cuenta la existencia de una normativa comunitaria al respecto.

[88] En la práctica, ello no constituye ninguna novedad (salvo la que deriva de la nueva redacción) respecto del texto contenido en el art. 25.1 del Concierto de 1981 –en la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto–.

[89] Régimen cuya regulación en la normativa estatal ha sido objeto, con efectos desde el 1 de enero de 2002, de nueva redacción por mor de las previsiones del art. 2 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

cas[90]. Los grupos fiscales sólo estarán sujetos a la normativa de los territorios históricos cuando tanto la sociedad dominante como las sociedades dependientes aparezcan sometidas a la normativa foral de cualesquiera de los territorios históricos y, a la inversa, su tributación se regulará por la normativa común cuando la sociedad dominante y todas sus entidades dependientes deban, por aplicación de los criterios contenidos en el art. 14 del Concierto, de someterse al régimen común. El problema, como fácilmente se atisba (y cómo, con su habitual impericia técnica, no resuelve el legislador de forma satisfactoria), consiste en determinar qué ocurre en los casos en los que la sujeción a una normativa tributaria –sea estatal, sea de los territorios históricos– por parte de las entidades no afecta al conjunto del grupo fiscal, de forma que puedan existir entidades que, perteneciendo al grupo fiscal de conformidad con la definición que para éste se desprende del art. 81 de la LIS, no estén sometidas al mismo régimen jurídico-tributario de la sociedad dominante y/o de las restantes sociedades dependientes[91]. Y, en esta cuestión, conviene llamar la atención sobre una circunstancia que, frecuentemente, pasa inadvertida y es que el grupo fiscal puede, con la debida manipulación (sin que la expresión conlleve una implicación peyorativa) de los criterios de sujeción a las competencias normativas (estatales o forales) y con la utilización de la autonomía de la voluntad (cabe recordar que el régimen de consolidación fiscal es opcional, conforme se desprende del art. 78.1 de la LIS) determinar si opta por la tributación individual de las entidades, si opta por el régimen de consolidación fiscal de conformidad con la legislación estatal o, por último, si opta por el meritado régimen acogiéndose la sociedad dominante y sus dependientes a la normativa de los territorios históricos.

La solución del Concierto vigente –similar, con alguna matización técnica importante, a la deducible del art. 25.2.1.1ª del precedente de 1981[92]– consiste en operar una escisión en el concepto de grupo fiscal en función de la normativa –estatal o foral– a la que se sometan las sociedades del grupo, de modo que el Concierto, automáticamente[93], considera excluidas del grupo fiscal a las sociedades que, reuniendo los requisitos del art. 81 de la LIS, no estén sujetas a la misma normativa que la sociedad dominante. Para no alargar en exceso el comentario al art. 20 del Concierto sólo nos queda una duda irresoluble, salvo que nuestra interpretación sea inviable: ¿con arreglo a qué normativa (estatal o foral) tributarían los grupos fiscales que puedan –o deban, según el precepto comentado– excluir de dicho concepto a determinadas sociedades y/o entidades por no estar éstas sometidas, pro Con-

[90] Régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades en el precedente Concierto; régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales en el Concierto vigente.

[91] De consuno, se plantea un problema de determinación del acreedor tributario, algo que sí resuelve, con mejor fortuna, el art. 20.Dos.2 del Concierto.

[92] En la redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

[93] De conformidad con el Concierto precedente, la decisión señalada en el texto no se producía «ope legis», sino que era precisa la decisión expresa de la sociedad dominante.

cierto, a la legislación coetánea de la sociedad dominante? Creemos tener clara la solución deducible de una interpretación sistemática del Concierto, pero la misma queda anclada en el acervo de nuestro pensamiento.

Iruña, enero 2003.