

El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: Relaciones horizontales y conflictos potenciales.

Fernando de la Hucha Celador

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

UNIVERSIDAD PÚBLICA DE NAVARRA.

I.- INTRODUCCION.

La aprobación del nuevo Concierto con Euzkadi en 2002¹ y del nuevo Convenio con Navarra en 2003² generó, amén de las tensiones políticas latentes en la sanción jurídica del primero y cuyos efectos se dejan todavía notar en las liquidaciones del cupo, un conjunto de estudios doctrinales y científicos, centrados en el examen de las nuevas competencias asumidas por los territorios forales, en los puntos de conexión determinantes de la competencia recaudatoria -y, en la mayoría de las veces, normativa- de dichos territorios y, en definitiva, en el estudio de las relaciones entre la Hacienda pública del País Vasco y el Estado, en el primer caso, y de la Hacienda Pública de Navarra y el Estado en el caso del Convenio. Estudios, comentarios y, las más de las veces, meras exégesis que, partiendo de la peculiaridad del sistema de financiación de los territorios forales, amparado por la Constitución, tenían como denominador común el hecho de centrarse en las relaciones tributarias verticales entre el Estado y el País Vasco³ o entre aquél y Navarra. Dicho en otro modo, no se estudiaban las relaciones horizontales ni los potenciales conflictos derivados de los puntos de conexión que pueden determinar una eventual compartición -que adelantamos inexistente- del poder tributario por parte de los cuatro territorios dotados del instrumento de relaciones financieras con el Estado que representan el Concierto y el Convenio. Sólo en el caso de Euzkadi existen -y ello es lógico, dada la peculiar disociación entre los titulares de los derechos históricos y la nueva realidad jurídico-política representada por la Comunidad Autónoma- estudios científicos y soluciones legislativas para cohesionar una realidad incontestable: que los Concierdos -tanto el de 1981 como el de 2002- se suscriben formalmente entre el Estado y el País Vasco, pero que los titulares, por ministerio de la Constitución y del Estatuto de Gernika, de las diferentes modulaciones del poder tributario (normativa, gestora y recaudatoria) son los territorios históricos que integran la Comunidad Autónoma. Y será la normativa interna de Euzkadi la que resuelva los eventuales conflictos de competencias entre los tres territorios históricos cuando se trate del ejercicio de cualquier manifestación del poder tributario.

1.Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo y corrección de errores en BOE de 15 de junio de 2002).

2.Técnicamente, la Ley 25/2003, de 15 de julio (BOE de 16 de julio) aprobó la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; en su artículo único "se aprueba la reforma del vigente Convenio (...) aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre". La semántica utilizada deriva del hecho de la vigencia, teóricamente indefinida, del Convenio de 1990, vigencia no limitada en el tiempo a la que, ahora, se ha sumado el Concierto de 2002. No obstante estas precisiones, en el texto principal utilizaremos la expresión Convenio de 2003.

Conviene también reseñar que el Convenio de 2003 fue acompañado de la aprobación de la Ley Orgánica 10/2003, de 15 de julio, que, con el carácter de complementaria a la Ley 25/2003, de 15 de julio, modifica la disposición final primera de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Al tener una incidencia muy escasa sobre el objeto de nuestra colaboración, dejaremos simplemente anotada su existencia.

3.En el caso de los puntos de conexión derivados del vigente Concierto, circunscrito a la imposición directa, puede verse -siempre desde esa perspectiva- DE LA HUCHA CELADOR, Fernando El Concierto Económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa en Revista Española de Derecho Financiero, Ed. Thomson-Civitas, núm. 118 (2003), pp. 207-252

En el caso de Navarra, estos conflictos eventuales son inexistentes -mientras perdure su status postconstitucional como Comunidad Foral diferenciada-, ya que el Amejoramiento produjo una novación subjetiva entre el titular preconstitucional del Convenio y el nuevo sujeto jurídico anclado en el andamiaje de la Constitución de 1978 como consecuencia de la transformación de la provincia foral de Navarra en Comunidad Foral de Navarra¹. En otros términos, se produce una coincidencia entre el titular constitucional de los derechos históricos y el ente territorial con quien el Estado suscribe el vigente Convenio, lo que elimina cualquier atisbo de conflicto horizontal².

Ambas normas -Concierto y Convenio- prevén la existencia de órganos (la Junta Arbitral) y normas precisas para conocer las divergencias y los conflictos que se produzcan entre las Administraciones interesadas³ como consecuencia de relaciones tributarias individuales así como para resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes⁴. E, incluso, como veremos porque es un punto polémico, las respectivas Juntas Arbitrales están facultadas para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración de una comunidad autónoma y el País Vasco o Navarra en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción les corresponda así como en la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el IVA -art. 51.1.b) del Convenio y art. 66.Uno a) del Concierto-.

Sin embargo, las leyes estatales del Concierto y del Convenio adolecen del defecto común de contemplar las relaciones entre los territorios forales y la Hacienda estatal desde la perspectiva de la bilateralidad vertical, es decir, considerando que sólo existen, de un lado, el territorio común (al que representa el Estado) y, de otro, el territorio foral con quien se suscribe la norma (sea Navarra, sea el País Vasco)⁵. No se contempla ni la trilateralidad (Estado-Navarra-País Vasco) ni la bilateralidad horizontal (País Vasco-Navarra); mejor dicho, ésta sí se contempla de cara a la resolución de conflictos dimanantes de los puntos de conexión de los tributos concertados o convenidos, pero bajo una perspectiva gravemente lesiva, a nuestro juicio, para las competencias tributarias de los cuatro territorios forales y donde el Estado aparece como árbitro único -con matices que explicaremos- de las diferencias que puedan producirse sobre competencia normativa, puntos de conexión, domiciliaciones de contribuyentes, etc., entre cualquiera de los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

Carecería, a nuestro juicio, de interés científico, efectuar una mera confrontación entre el Concierto y el Convenio con el objetivo de realizar una pura labor comparatista sobre las coincidencias y diferencias entrambos, de manera que se destacara cuál de las distintas Administraciones implicadas goza de mayores competencias o cuáles son las diferencias -cada vez menores- en los puntos de conexión o en el contenido sustantivo del poder tributario de los territorios históricos y de la Comunidad Foral de Navarra.

Mayor envidia tiene, a nuestro juicio, comparar los puntos de fricción que pueden plantearse entre las administraciones implicadas como consecuencia del ejercicio de las competencias tributarias que les reconocen el Concierto y el Convenio, el modo de resolución de los conflictos horizontales así como ofrecer una pauta de actuación para solventar el ejercicio concurrencial del poder

1.Pese a la denominación diferenciada, el encaje constitucional de Navarra sólo puede hacerse como Comunidad Autónoma, con una peculiaridad diferenciada respecto de las restantes -incluida la de Euzkadi-, consistente en que en el sujeto político denominado Comunidad Foral se produce la simbiosis jurídica de las competencias autonómicas y las que le corresponden preconstitucionalmente como territorio foral, al amparo de la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

2.Por razones de espacio e interés para el lector, no vamos a profundizar en el art. 46 de la LORAFNA y en la peculiar asunción de competencias por parte de la Comunidad Foral sobre los tributos locales de ayuntamientos y concejos. El desarrollo de esas competencias, a través de la Ley Foral de Haciendas Locales, ha llevado al hecho paradójico de que las entidades locales navarras son las que menor autonomía tributaria tienen dentro del Estado español.

3.Es decir, País Vasco y Estado en un caso y éste y Navarra en el caso del Convenio.

4.Véase el art. 51 del Convenio con Navarra y arts. 65 a 67 del Concierto.

5.En el caso del País Vasco, cabe matizar que la Comunidad Autónoma no es un territorio foral, desde la perspectiva constitucional, sino el ente político contingente que agrupa a los territorios históricos, quienes a su vez, no pueden efectuar ninguna transferencia de las competencias tributarias que se deducen de la DA Primera de la CE de 1978 al ente político al cual, libremente, pertenecen.

tributario sobre las relaciones fiscales individuales, haciendo especial hincapié en aquellos impuestos donde existen espacios de innovación legislativa y donde no es menester efectuar un seguidismo mimético de la normativa estatal, ya que entendemos que, salvo mejor criterio, en otros casos, el interés se deslizará hacia el plano recaudatorio, pero tendrá una incidencia nula desde el punto de vista de la legislación aplicable, salvo desde un punto de vista formal¹.

Aunque quizá constituya una sorpresa desde el punto de vista de la ordenación sistemática, comenzaremos examinando los entes administrativos previstos en el Concierto y en el Convenio para la resolución de conflictos interadministrativos de naturaleza tributaria, a fin de destacar una cuestión que dejamos apuntada líneas atrás: el escaso respeto que demuestran ambas normas a los derechos de los territorios forales -que son cuatro y no tres más uno- y el papel tutelar y dirimente -en última instancia- de los conflictos que cabe atribuir al Estado.

II.- LOS ORGANOS ADMINISTRATIVOS DE RESOLUCION DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA ENTRE LOS TERRITORIOS HISTORICOS DEL PAIS VASCO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA.

Los puntos de conexión, como expresión del ámbito de sujeción al poder tributario de los territorios forales, pueden propiciar la existencia de conflictos competenciales entre las Diputaciones Forales de cada uno de los territorios históricos integrantes de la CAPV y la CFN. Dada la peculiar atribución de competencias tributarias derivadas del Concierto y del Convenio -prima facie recaudatorias, de las que se deducirán, o no según los casos, competencias normativas- esta eventual concurrencia -que deriva de la utilización por el ordenamiento jurídico estatal de puntos de conexión que pueden provocar una pluralidad subjetiva de titulares del poder tributario respecto de un mismo contribuyente- debería ser objeto de depuración normativa y, si esta no puede producirse, debería ese ordenamiento ser capaz de encontrar los métodos y procedimientos para evitar que se produjeran situaciones de este tipo atribuyendo a entes administrativos -sin perjuicio de la ulterior remisión a entes jurisdiccionales- la resolución de los conflictos.

Ciertamente, esta situación, al menos desde el plano recaudatorio, no es exclusiva de los territorios forales, sino que a la vista del nuevo sistema de financiación autonómica vigente en territorio común (consagrado en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre) puede también producirse entre las Comunidades Autónomas sujetas a dicho sistema, al menos en relación con los tributos cedidos². Sin embargo, existe una diferencia apreciable, puesto que los territorios forales son titulares de competencias tributarias normativas reconocidas directamente por la CE de 1978, cosa que no sucede con las Comunidades de régimen común. De igual manera, los tributos cedidos no forman parte del sistema tributario propio de estas entidades, calificación que, sin embargo, cabe predicar de los tributos concertados o convenidos del País Vasco y de Navarra.

Empero, conviene centrarnos en el punto de este epígrafe y resaltar los mecanismos de solución de conflictos competenciales entre territorios forales, que aparecen resueltos bajo un prisma vertical y no horizontal por nuestro ordenamiento. Conflictos y mecanismos resolutorios que tienen su origen en una confusión histórica que pervive en las nuevas Leyes del Concierto y del Convenio: de forma muy simple, Navarra es, para el Concierto, territorio común y la misma denominación cabe

1.El IVA constituiría un ejemplo paradigmático al respecto; en efecto, cabe discutir si un territorio histórico o la Comunidad Foral de Navarra son competentes para la exacción en caso de potencial conflicto entre los puntos de conexión sentados por el Concierto y el Convenio. Sin embargo, al tratarse de un impuesto donde ambas partes han de aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común, ello no afecta al contribuyente, cuya deuda tributaria va a ser la misma, con independencia del ente público acreedor -sea el Estado, Navarra o cualquiera de los tres territorios históricos-

2.Los eventuales conflictos sobre la Comunidad Autónoma competente para la exacción de un impuesto cedido -y que hasta 1996 tenían una trascendencia puramente recaudatoria- han experimentado un salto cualitativo desde ese año como consecuencia de la paulatina asunción de competencias normativas -siquiera sean parciales y limitadas por normas estatales- en relación con determinados aspectos de la obligación tributaria de los contribuyentes. Si el nuevo sistema de financiación de régimen común constituyera un puro reparto de competencias recaudatorias en los tributos cedidos no se plantearían problemas para los contribuyentes en términos de cuantificación de su obligación tributaria; si, por el contrario, puede resultar disímil para un contribuyente tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio o sobre Sucesiones -ahora que está de moda- en Cantabria o en Galicia por el hecho de los citados territorios hayan ejercido sus competencias normativas parciales y limitadas en estos impuestos, la cuestión adquiere una dimensión diferente.

atribuir al País Vasco desde la perspectiva del Convenio. Este dato hace que, desde la perspectiva del ordenamiento estatal -donde ambas normas se integran- no se prevea la existencia de conflictos horizontales o entre territorios forales, o, mejor dicho, que éstos se planteen y solucionen como conflictos que no se producen entre territorios forales sino entre el Estado (como representante del territorio común) y cualesquiera de aquellos, siendo éste quien asumirá la defensa y representación del territorio foral implicado; se niega, pues, la posibilidad de que los conflictos se diriman de forma directa y sin mediación estatal, por los interesados¹. Sin perjuicio de que al examinar la parte sustantiva profundicemos en esta cuestión, cabe plantearse cómo se resuelve un eventual conflicto de competencias entre, por ejemplo, Gipuzkoa y Navarra en relación con una persona física sujeto pasivo del IRPF si ambos territorios consideran, con base en el Concierto y en el Convenio, respectivamente, que son competentes para la exacción del citado tributo², al verificarse en sus territorios el punto de conexión pertinente.

La Junta Arbitral prevista en el art. 51 del Convenio -compuesta por miembros designados por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía del Gobierno de Navarra- tiene, entre otras funciones, dos básicas: de un lado, resolver las discrepancias que pueden producirse respecto de la domiciliación de contribuyentes y, de otro, resolver los conflictos entre la Administración estatal y la de la Comunidad Foral “o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma” respecto de la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponda a Navarra. Obsérvese que, si partimos de una interpretación ultraliteral del precepto en cuestión -que no puede ser aceptada sin matices-, la Junta Arbitral del Convenio no sería competente para resolver los conflictos que se planteen eventualmente entre la Comunidad Foral y cualquiera de los tres territorios históricos de Euzkadi, que integran la CAPV pero que no tienen el status de Comunidad Autónoma. Por otro lado, en la práctica totalidad de los impuestos convenidos o concertados que utilizan, como punto de conexión, el criterio de la residencia o domicilio del contribuyente, las discrepancias que se produzcan en torno a esta cuestión afectarán, indefectiblemente, al propio punto de conexión del que dimana la competencia recaudatoria y normativa de las Haciendas Forales.

Dicho en otros términos, si Navarra y Gipuzkoa discrepan sobre la residencia habitual de una persona física, ello conlleva, necesariamente, un conflicto entrambos territorios sobre el punto de conexión previsto para la exacción del IRPF, ya que desde luego no puede plantearse que el Convenio y el Concierto se estén refiriendo al sexo de los ángeles cuando atribuyen dicha función a las respectivas Juntas Arbitrales³.

1. Evidentemente, esta apreciación sólo tiene sentido en caso de conflictos entre cualesquiera de los tres territorios históricos y Navarra y no para el caso de conflictos internos entre aquéllos. Aunque, siguiendo el razonamiento establecido en la introducción, la matización es superflua, conviene reiterarla para que el lector pueda seguir el hilo de nuestro análisis.

2. Y un conflicto de este tipo puede estar servido a la vista de los criterios que, para fijar el domicilio fiscal de las personas físicas establecen el Convenio y el Concierto y que pueden determinar que ambos territorios forales consideren que el punto de conexión determinante de su competencia normativa y recaudatoria se incardina en ellos.

3. Evidentemente, el precepto en cuestión, y su homónimo del Concierto, permiten plantear en abstracto y antes de la aplicación a contribuyentes individuales, un conflicto sobre puntos de conexión residenciado en el plano normativo. Es decir, si Navarra o cualquiera de los territorios históricos, a la vista de una Norma Foral o de una Ley Foral aprobadas, considera que se han vulnerado sus puntos de conexión dimanantes del Convenio y/o del Concierto puede instar, ex ante, el procedimiento de resolución de conflictos previsto en el precepto citado, pero ello no empece para que el conflicto se suscite sobre la aplicación (sustantivo que utilizan ambas normas) de los puntos de conexión, es decir, nacida la obligación tributaria. Queremos con ello señalar que los conflictos cuya resolución se encomienda a las respectivas Juntas Arbitrales no son sólo normativos, sino también aplicativos. Y, desde luego, no puede restringirse la vis expansiva de los arts. 51.1.b) del Convenio y 66.Uno.a) del Concierto señalando que las respectivas Juntas Arbitrales tienen, además, atribuida la función de “conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio [concierto] a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales”, expresión que literalmente reproducen el art. 51.1.a) del Convenio y el art. 66.Uno.b) del Concierto. Y ello porque aunque ambas normas diferencien entre conocer y resolver conflictos no se atisba cuál sería la función concreta de la Junta Arbitral si otorgamos al verbo conocer una definición puramente gramatical, sin connotación jurídica adicional alguna.

Por su parte, el art. 66.Uno.a) del Concierto atribuye a la Junta Arbitral del País Vasco idénticas funciones que el Convenio pero con un matiz que se ajusta a la peculiaridad dimanante de la titularidad del poder tributario en los impuestos concertados por los territorios históricos y no por la CAPV¹. Y, puesto que no cabe la competencia concurrente o compartida de las dos Juntas Arbitrales para resolver conflictos sobre puntos de conexión entre territorios forales, entre otras cosas porque si bien ello dimanaría de una lectura literal del Concierto y del Convenio, ninguna de las dos normas ha previsto la forma de resolución de un eventual conflicto entre los acuerdos de ambas Juntas Arbitrales². Y, desde luego, no cabe argumentar que el conflicto se subsanaría a través del recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que es el único mecanismo reaccional previsto por los arts. 51.3 del Convenio y 67 del Concierto contra los acuerdos de la Junta Arbitral, ya que si esta fuera la única fórmula el Tribunal Supremo se vería, previsiblemente, obligado a resolver con carácter previo la cuestión de la competencia de ambas Juntas.

En este sentido, y a la vista del Concierto y del Convenio, nos aventuramos a señalar que la resolución -administrativa y no judicial- del conflicto entre Navarra y cualquier territorio histórico del País Vasco en materia de puntos de conexión compete a la Junta Arbitral prevista en el Concierto o, dicho en otros términos, que la prevista para el caso de Navarra no tendría competencia alguna, dada la redacción del art. 51 del Convenio y dado el carácter de *lex specialis* que tiene el Concierto a la hora de determinar el órgano competente para solventar conflictos entre Diputaciones Forales y otras Comunidades Autónomas -incluida la Foral de Navarra-. Se trata de una conclusión posiblemente no deseada por el legislador pero a la que aboca su más que preocupante, en los últimos tiempos, carencia de técnica jurídica depurada y la consideración de los territorios forales como compartimentos estancos, cuyos vasos comunicantes sólo pueden producirse a través del Estado. De lege ferenda, la única solución, previa modificación de las normas concernidas, sería prever un órgano arbitral tripartito que dirimiera las divergencias sobre domiciliación de contribuyentes y puntos de conexión de los tributos concertados o convenidos que se suscitaran entre Navarra y cualquier territorio histórico de los que integran la CAPV³. Alternativamente, cabría postular la constitución de una comisión bilateral formada por un número igual de representantes del Gobierno de Navarra y de las Diputaciones Forales de los territorios históricos, presidida por un Magistrado de cualquiera de los dos Tribunales Superiores de Justicia (País Vasco y Navarra, con carácter rotatorio cada tres años) y cuyas resoluciones fueran directamente impugnables ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Porque, volviendo a consideraciones de lege data, no cabe plantear que la competencia de las Juntas Arbitrales respectivas corresponderá a aquélla ante quien se inicie el procedimiento o se suscite el conflicto, puesto que se compece mal con cuestiones básicas del Derecho Procesal Administrativo el que el recurrente elija, a su conveniencia, el órgano que ha de resolver la impugnación, el conflicto o la cuestión controvertida⁴. Por otro lado, y la norma es común en el art. 51.4 del Convenio y 66.Dos del Concierto, cuando se suscite el conflicto de competencias, se impone el deber a las Administraciones afectadas de comunicarlo a los interesados que, evidentemente, no son sólo los sujetos pasivos, sino también los sujetos activos, es decir, los potenciales acreedores concurrentes de la obligación tributaria respecto de la que se suscita el conflicto sobre su punto de conexión. Es decir, si Navarra plantea un conflicto de competencias sobre el punto de conexión de un contribuyente del IRPF tendrá -y la norma del Convenio es imperativa- que comunicarlo no sólo a éste sino también al territorio histórico afectado, el cual ostenta indudablemente la condición de

1. En efecto, la peculiaridad consiste en que la Junta Arbitral resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma en relación con los puntos de conexión.

2. Siguiendo el razonamiento del texto, ¿qué ocurriría si la Junta Arbitral del Concierto fallara a favor de Gipuzkoa, mientras que la Junta Arbitral del Convenio resolviera a favor de Navarra?

3. Esta propuesta tiene, sin embargo, un flanco débil, puesto que constituiría al Estado en el árbitro de las divergencias si, como parece previsible, los representantes de los territorios históricos y de la Comunidad Foral de Navarra defendieran sus legítimos intereses.

4. Dicho en otros términos, no parece defendible que si el conflicto es suscitado por Navarra la competencia corresponda a la Junta Arbitral prevista en el Convenio y si lo es por Bizkaia se atribuya a la Junta Arbitral prevista en el Concierto.

interesado conforme el art. 31 de la Ley 30/1992¹.

Pero entendemos, y así lo hemos manifestado anteriormente, que la notificación no determina la sumisión del territorio foral afectado al fuero de la Junta Arbitral ante la que se haya suscitado el conflicto ni tampoco enerva su derecho a plantear el correlativo conflicto ante la Junta a la que esté sometido de acuerdo con el Concierto o con el Convenio. Dicho en otros términos, si es Navarra quien plantea ante Bizkaia un conflicto de competencias tendrá que suscitarlo ante la Junta Arbitral prevista en el Convenio pero ello no despoja a dicho territorio histórico del derecho a plantear idéntico conflicto -lógicamente con una pretensión centrada en su competencia recaudatoria y normativa radicalmente opuesta a la de la Comunidad Foral- ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto. No cabría, sin embargo, y a esta conclusión se llega desde los arts. 66 del Concierto y 51 del Convenio, que el conflicto se plantease ante la Junta Arbitral de la otra Administración afectada, es decir, Navarra quien no podría acudir -como postulante, pretendiente o recurrente- ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto ni, a la inversa, ninguno de los territorios históricos podría plantear sus pretensiones -en esa misma posición procesal- ante la Junta Arbitral prevista en el Convenio.

Sin embargo, y se nos puede reprochar, esta disección procesal parece dejar en nebulosa la cuestión sobre la concurrencia competencial de ambas Juntas Arbitrales, es decir, no aclara si la Administración que ha recibido la notificación del territorio foral que plantea el conflicto puede responder no compareciendo en el procedimiento administrativo iniciado sino planteando, ante la Junta a cuyo fuero se halla sometida, idéntico conflicto. Esta posibilidad abocaría a un absurdo procesal puesto que los dos territorios forales implicados -uno de los cuales ha de ser Navarra y el otro cualquiera de los tres territorios históricos- serían, recíprocamente, recurrentes y recurridos (aunque la terminología no sea muy correcta) en dos Juntas Arbitrales distintas, con las consecuencias que de ello se derivan en el caso de acuerdos divergentes por parte de ambos órganos. Y, evidentemente, la cuestión no se puede resolver acudiendo al criterio temporal en cuya virtud quien primero plantee el conflicto arrastra a la otra institución afectada a su fuero. Por el contrario, y ante un posible caso de antinomia legislativa en el ordenamiento estatal a la hora de establecer el órgano -Junta Arbitral- competente habremos de recurrir, a la oportuna depuración normativa, como enseñara Carnelutti hace cincuenta años, que sólo puede llevarse a cabo por la vía interpretativa y bajo esta premisa metodológica hemos expuesto con anterioridad los argumentos que avalarían la vis atractiva de la Junta Arbitral prevista en el Concierto con el País Vasco.

Para concluir con este capítulo procesal -que interesará más a las Haciendas forales implicadas que a los contribuyentes interesados- conviene destacar una norma contenida en el art. 51.5 del Convenio² y que, sin embargo, no tiene traducción explícita en el Concierto. Dicha norma trata de resolver, de forma unilateral aunque correcta en el fondo, los efectos que -para las partes en la obligación tributaria cuya normativa aplicable y acreedor se discuten- tiene el planteamiento de un conflicto de competencias³. El precepto en cuestión presenta interés por un doble orden de cuestiones: de un lado, porque confirma nuestra tesis en cuya virtud el conflicto de competencias sobre puntos de conexión se proyecta no sólo sobre normas sino sobre los efectos concretos de la aplicación de éstas a las relaciones tributarias individuales; de otro, porque permite, durante el lapso temporal que media entre el planteamiento del conflicto y su resolución por la Junta Arbitral, que la obligación tributaria tenga determinado su régimen jurídico aplicable, sin prejuzgar el fondo del asunto, en cuanto ordena las compensaciones y rectificaciones oportunas con efectos ex tunc.

Sin embargo, y pese al juicio positivo global del precepto, se plantean varias dudas, que intentaremos sistematizar. Así, y en primer lugar, cabe dilucidar si la solución expresa del Convenio es aplicable desde el Concierto, dado el silencio de éste; la respuesta debe ser afirmativa, ya que el

1. A la misma conclusión hay que llegar en el caso inverso, es decir, si el conflicto es planteado frente a la Comunidad Foral de Navarra por un territorio histórico ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto, ya que aquél debe notificar a dicha Comunidad el planteamiento del conflicto.

2. En concreto dicho precepto señala que "Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral".

3. En efecto, mientras se dilucida la competencia no cabe que el contribuyente se encuentre en un limbo jurídico y que no liquide sus obligaciones hasta tanto se disipe la duda sobre la Administración competente y, en muchos casos y conexas con lo anterior, sobre la normativa aplicable.

planteamiento de un conflicto no puede suspender, mientras se sustancia y decide por la Junta Arbitral, la obligación tributaria y uno de sus elementos esenciales es la normativa aplicable a la misma. En segundo lugar, cabe dudar de la eficacia -limitada a las Administraciones implicadas- de las compensaciones y rectificaciones ordenadas, ya que desconoce el derecho del contribuyente a liquidar su impuesto al acreedor correspondiente de acuerdo con la normativa aplicable por éste, algo que puede ser relevante en el caso de conflictos interforales, dada la asociación entre poder recaudatorio y poder normativo¹; de lo contrario, nos encontraríamos con recaudaciones indirectas -por vía de compensación- obtenidas mediante la aplicación de la normativa de un territorio foral declarado ulteriormente no competente para la exacción del tributo.

Por último el precepto citado del Convenio, y ello es peligroso desde el punto de vista del planteamiento de conflictos por parte de la Comunidad Foral de Navarra en el caso de que sea ella quien venga gravando a contribuyentes, puede incentivar la utilización del recurso a la Junta Arbitral de Navarra, ya que ello garantizaría que la Comunidad Foral, al menos durante el plazo de sustanciación del procedimiento, seguiría sometiendo a sujeción a los contribuyentes implicados bajo un doble prisma, recaudatorio y normativo.

Por razones de espacio no vamos a profundizar en otras derivaciones suscitables a la luz de este precepto y que dejamos simplemente apuntadas: ad exemplum, qué ocurre en caso de conflictos de competencias (derivados de puntos de conexión como la residencia habitual del contribuyente) entre tres Administraciones implicadas (Navarra, La Rioja -por ser territorio común stricto sensu- y cualquiera de las tres Diputaciones Forales del País Vasco) y cómo se resuelve o qué mecanismos tiene el contribuyente ante estos conflictos interadministrativos que influyen sobre la legislación aplicable a sus obligaciones tributarias. Como vemos, el mecanismo administrativo de resolución de conflictos competenciales entre los territorios forales está repleto de lagunas y contradicciones cuyo tronco común hemos denunciado en la introducción: la consideración de Navarra como territorio común desde el Concierto y la consideración del País Vasco como territorio común desde el Convenio.

III.- LOS POTENCIALES CONFLICTOS ENTRE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA EN MATERIA TRIBUTARIA: ESPECIAL REFERENCIA AL IRPF.

Los eventuales conflictos competenciales en torno al titular del poder tributario pueden surgir, entre Navarra y cualquiera de los territorios históricos de Euzkadi como consecuencia de la utilización de puntos de conexión concomitantes para la determinación de sus competencias recaudatorias y normativas, o, mejor dicho, como consecuencia de la potencial discusión que puede producirse entrambos territorios forales al creer que en ellos se cumple el punto de conexión determinado por el Convenio o por el Concierto. Como hemos señalado, y bajo el prisma del contribu-

1.El problema radica en que la norma del Convenio está construida desde la perspectiva estatal, es decir, desconoce que el conflicto puede producirse entre territorios forales con competencia normativa plena -léase esta expresión en relación con la competencia normativa limitada de las Comunidades de régimen común en el IRPF y en otros impuestos-. Un ejemplo ayudará a comprender nuestro razonamiento: si Navarra plantea un conflicto de competencias frente a Gipuzkoa, amparándose en el Convenio, y dicho territorio histórico es quien ha venido gravando a los contribuyentes en discusión, por ejemplo, en el IRPF, éstos -mientras se dilucida el conflicto por la Junta Arbitral y ahora no entramos en la cuestión procesal de cuál sea la competente- continuarán tributando a aquélla conforme la Norma Foral reguladora del citado impuesto. Si la decisión arbitral fuera favorable a la competencia de Navarra nos encontraríamos con que ambas Administraciones deberían efectuar las compensaciones oportunas pero, y ésta es la cuestión, la retroacción es solo recaudatoria y no normativa. Es decir, ¿puede el contribuyente invocar el acuerdo de la Junta Arbitral para solicitar una rectificación de las autoliquidaciones del IRPF en el supuesto de que la sujeción a Navarra determinara una menor cuota tributaria en el citado tributo? Si la respuesta, como se deduce de la literalidad del precepto del Convenio, fuera negativa asistiríamos a una circunstancia muy peculiar en cuya virtud Navarra recaudaría, vía compensación o rectificación, unas cuotas del IRPF obtenidas con la aplicación de la normativa de un territorio histórico del País Vasco o, parafraseando conceptos comunes, el tributo sería un impuesto convenido de normativa común foral vasca, lo que constituye una contradictio in terminis. Y el legislador estatal no ha percibido que el conflicto de competencias puede producirse entre territorios forales ni ha captado que el conflicto no es, en este caso, sólo recaudatorio, sino que tiene una trastienda normativa que no existe -o se minimiza notablemente- en caso de conflicto con la Administración del Estado y/o con una Comunidad Autónoma de régimen común.

yente, tiene especial incidencia en el caso de tributos donde la competencia recaudatoria se asocia a la normativa y donde ésta despliega sus efectos máximos por parte de su titular (Juntas Generales o Parlamento de Navarra) al tratarse de impuestos de normativa autónoma. Siendo realistas, al contribuyente le es indiferente liquidar e ingresar el IVA o los Impuestos Especiales en Navarra, en Gipuzkoa o en territorio común, ya que su cuota tributaria no va a experimentar variación alguna cualquiera que sea el ente público acreedor. Sin embargo, la misma situación no es equivalente en el caso del IRPF o en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por citar ejemplos paradigmáticos. Y, desde el momento en que los regímenes de Concierto y Convenio pueden propiciar regulaciones distintas en los tributos de normativa autónoma¹ -salvo renuncia al ejercicio de la potestad normativa por parte del territorio foral y seguidismo mimético de la legislación estatal, algo cada vez más palpable en Navarra, al menos en el IRPF-, los potenciales conflictos están servidos en cuanto que determinados sujetos pasivos procurarán que la competencia recaudatoria -si se acompaña de la normativa- se incardine en el ente público² cuya legislación le genere una obligación tributaria menos onerosa, ya que el patriotismo puede ser político, sentimental o afectivo, pero rara vez hay un patriotismo fiscal.

Ciertamente no nos interesan los conflictos provocados por el sujeto pasivo, sino aquellos que se deducen de mera contrastación de los puntos de conexión que el Concierto y el Convenio atribuyen a los territorios forales, habiendo de tener en cuenta, para mayor precisión jurídica, que no pueden existir puntos de conexión que, salvo error del legislador, contemplen una zona secante ni criterios de sujeción al poder tributario que puedan determinar una pluralidad de entes competentes para la exacción de los tributos; lo que puede ocurrir en Derecho Internacional Tributario (donde varios Estados utilizan similares criterios de sujeción a su poder tributario), no debería suceder en el plano interno, pese a la concurrencia de subordenamientos jurídicos y de subsistemas tributarios.

De forma más precisa y supuesto lo anterior, podrán existir manifestaciones de los criterios de sujeción (residencia, domicilio fiscal, lugar de realización de las operaciones, etc.) que determinan los puntos de conexión de los territorios forales que puedan suscitar dudas sobre si la verificación de éstos se produce en Navarra o en cualquier territorio histórico del País Vasco³, pero lo que no cabría es que el Concierto y el Convenio permitieran someter a tributación no sólo a los residentes en su territorio respectivo sino también a las rentas obtenidas en el mismo por residentes en otras Comunidades Autónomas.

1.Utilizaremos esta denominación, típica del Concierto e inexistente en el Convenio, para referirnos, en el caso de Navarra, a los impuestos donde la Comunidad Foral no está obligada a regirse por las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común.

2.En la expresión ente público, habría que incluir también al Estado y/o a Comunidades de régimen común, teniendo en cuenta que dichas entidades son, también, competidores fiscales de Navarra y de los territorios históricos del País Vasco; entiéndase el término no bajo una perspectiva peyorativa, sino constatadora de una realidad: un contribuyente tendrá una cuota tributaria diferente en el IRPF según que el punto de conexión -residencia habitual- se localice en el País Vasco, en Navarra o en Cantabria. Y desde el momento en que su base imponible sea mayor y las diferencias en la cuota más decrecientes, el riesgo de conflictos -propiciados, quizá, por actuaciones del sujeto pasivo- aumentará.

3.De forma muy gráfica y sin perjuicio de su desarrollo in extenso, la residencia habitual, de cara al IRPF, en Navarra o en Gipuzkoa debe regularse con criterios unitarios en el Convenio y en el Concierto o, dicho en otro modo, nadie puede tener su residencia habitual en ambos territorios ni puede deducirse, conjuntamente, la competencia de ambas Administraciones. El problema se plantea si la pluralidad de criterios de determinación del punto de conexión (la residencia habitual en el ejemplo antedicho), no obstante su carácter sucesivo, puede suponer que ambas Administraciones defiendan, legítimamente, el derecho a considerar a un determinado contribuyente como residente en su territorio.

En el caso del IRPF, el punto de conexión está constituido por la residencia habitual del contribuyente en Navarra (art. 9.1 del Convenio) o en el País Vasco (art. 6.Uno del Concierto¹). La residencia habitual se recoge, de forma sistemáticamente diferente, pero sustancialmente igual, en el Convenio y en el Concierto; en efecto, mientras que el primero regula dicha cuestión en su art. 8 (al tratar de las normas comunes de armonización tributaria), el Concierto lleva esta cuestión a su art. 43 (donde se regulan las normas de gestión y procedimiento). Las reglas, sucesivas y no alternativas², de determinación de la residencia de las personas físicas son comunes: en primer lugar, se contempla la permanencia durante un mayor número de días del período impositivo del IRPF³; a su vez, y dentro de este primer criterio ordinal, se contiene una presunción iuris tantum en cuya virtud se considera la persona física residente cuando en dichos territorios -vasco o navarro- radique su vivienda habitual⁴. Si con dicho criterio (y la presunción anudada al mismo) no fuera posible determinar la residencia de la persona física habría que acudir a la segunda regla, que considera residentes en uno u otro territorio a las personas físicas que tengan en uno de ellos su principal centro de intereses, considerando como tal aquél donde obtengan la mayor parte de su base imponible en el IRPF excluyéndose a estos efectos los rendimientos e incrementos patrimoniales derivados del capital mobiliario⁵. Por último, y como criterio subsidiario, se considerará residente a una persona física cuando sea Navarra o el País Vasco el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Teniendo en cuenta que las reglas sucesivas no implican exclusión desde la perspectiva interforal -que es, precisamente, la que ignoran tanto el Concierto como el Convenio- los eventuales conflictos quedan servidos sobre todo respecto de aquellos contribuyentes a los que sea de imposible aplicación el primer criterio, pudiéndose originar situaciones que el ordenamiento no resuelve explícitamente. Un ejemplo ayudará a comprender nuestro razonamiento: ¿cuál es el lugar de residencia, a efectos del IRPF, de un contribuyente que vive, durante el período impositivo, cuatro meses en Logroño, cuatro meses en Navarra y cuatro meses en Gipuzkoa? ¿Alguna de las Administraciones implicadas se atrevería a defender su competencia tributaria sobre la base del primer criterio de domiciliación fiscal, dado que carece de vivienda habitual, al convivir temporalmente con sus descendientes, residentes habituales en los citados territorios? ¿Será menester recurrir al segundo criterio -el territorio donde obtenga la mayor parte de su base imponible en el IRPF?

Tanto el Convenio (art. 43) como el Concierto (art. 43.7) regulan los cambios de residencia de las personas físicas residentes en territorio común o foral desde uno a otro territorio. Dada la incomunicación entre ambas normas, cabe colegir que el traslado de residencia de una persona física desde Navarra a Gipuzkoa es, para el Convenio, un traslado a territorio común y lo mismo cabe deducir desde el Concierto para el supuesto inverso. En el caso de que se produjeran discrepancias sobre el cambio de residencia habría que plantear la cuestión ante la correspondiente Junta Arbitral. Pero ¿quién puede instar la discrepancia en los dos ejemplos antedichos si el órgano competente (cabría preguntarse para qué es competente) -la Administración del Estado- no tiene ningún interés ni

1. Puesto que la competencia normativa y recaudatoria corresponde a los territorios históricos y no a la CAPV, el citado precepto aclara que su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio.

2. Esta distinción es básica porque en el caso del Estado, el art. 9 de la Ley 40/1998, del IRPF utiliza reglas alternativas para determinar la residencia habitual en territorio español, de tal manera que basta la concurrencia de uno sólo de los criterios para considerar que una persona física tiene su residencia en España.

3. La expresión que utiliza el legislador es, gramaticalmente, lamentable y tiene su origen en la legislación de régimen común, en concreto, en la reforma de la LOFCA de 1996 y en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de donde se ha trasladado al Concierto y al Convenio.

4. Al tratarse de normas contenidas en leyes estatales, hay que entender que el concepto de vivienda habitual ha de interpretarse a la luz de la normativa estatal, es decir, que en caso de discrepancia entre normativa foral y estatal sobre dicho concepto primaría la segunda.

5. El Concierto excluye, además, las bases imputables en régimen de transparencia fiscal, excepto el profesional, previsión que ha devenido -al menos desde la perspectiva estatal- inaplicable dada la supresión de este régimen a partir del 1 de enero de 2003. Teniendo en cuenta, sin embargo, que las reglas de fijación de la base imponible en el Estado, en Navarra y en cualquiera de los tres territorios históricos de Euzkadi no son iguales, cabe plantearse conforme a qué normativa se calcula la base imponible. En efecto, la única referencia a la normativa aplicable para calcular la base se contiene, tanto en el Concierto como en el Convenio cuando se refieren a la opción por el régimen de tributación conjunta en el IRPF (cfr arts. 6.2 y 9.2, respectivamente), donde se apela a la respectiva normativa para determinar el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable (no imponible).

recaudatorio ni normativo en el cambio de residencia?¹.

De igual manera, Concierto y Convenio regulan el cambio de domicilio del contribuyente a instancia de cualquiera de las Administraciones implicadas, pero éstas sólo pueden ser, en el primer caso, el Estado y alguno de los tres territorios históricos de la CAPV y, en el segundo, el Estado y Navarra. En otros términos, el art. 43.9 del Concierto no permite que Navarra inste el cambio de domicilio hacia su territorio de un contribuyente residente en Gipuzkoa ni, a la inversa, el art. 43.5 del Convenio permite que Gipuzkoa inste el cambio de domicilio de un contribuyente residente en Navarra. Con los textos en la mano, la única posibilidad sería indirecta, ya que tendrían que instar al Estado para que fuera éste -en nombre y beneficio de un tercero (el territorio foral implicado)- quien promoviese el cambio².

Cuestiones igualmente conflictivas suscita la prohibición de efectos a los cambios de residencia “que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva”³, ligándose la concreción del objeto principal de lograr dicha menor tributación a una presunción construida sobre incrementos de bases imponibles y disminuciones de cuotas en el IRPF y sobre retorno, en un plazo inferior a tres años, de la residencia al territorio anterior al del cambio de domicilio. La norma en cuestión no sólo roza la inconstitucionalidad -por vulnerar fiscalmente el derecho a elegir libremente la residencia de las personas físicas en territorio español- sino que conduce a resultados absurdos, no ya sólo desde los regímenes forales sino desde el propio sistema de financiación común, ya que el reconocimiento de competencias normativas plenas a los territorios y limitadas a las Comunidades de régimen común en el IRPF implica, necesariamente, la existencia de diferencias fiscales queridas y propiciadas por el legislador estatal en el segundo caso en función del lugar de residencia de las personas físicas. Y, aunque se trate de una presunción iuris tantum, la forma de destrucción queda tasada tanto por el Concierto como por el Convenio, siendo menester que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante al menos tres años. Cabe suponer que durante los dos períodos impositivos siguientes al del cambio de residencia el contribuyente tributará con arreglo a la normativa del territorio al que se ha trasladado pero lo que no aclaran ni el Concierto ni el Convenio (ni la legislación común) es qué ocurre -en relación con sus obligaciones tributarias devengadas y liquidadas- si antes del tercer año retorna a su anterior residencia.

1. En efecto, si Navarra discute el traslado de residencia habitual de un contribuyente a Gipuzkoa (que sería, desde el Convenio, territorio común) debería plantear la discrepancia ante la Junta Arbitral prevista en el propio Convenio, en la que participa el Estado, pero no el territorio histórico afectado. Y aquél carece de interés recaudatorio respecto del contribuyente en cuestión, ya que, en virtud del Concierto, el traslado de residencia determinará su sujeción al poder tributario de la Diputación Foral de Gipuzkoa, no al Estado. Pero lo más curioso es que el eventual acuerdo de la Junta Arbitral se tomaría sin tener en cuenta a las Administraciones implicadas, ya que Gipuzkoa y la CAPV no pueden designar representantes en la Junta Arbitral prevista en el Convenio.

2. Cuestión distinta es la posición del Estado ante esta eventual petición de cualquiera de los territorios forales respecto de otro territorio de la misma condición pero que se haya sometido a un régimen formalmente diferenciado. Lo que habría que dilucidar es si estamos en presencia de un poder-deber de instar el cambio o si, por el contrario, su decisión -positiva o negativa- es absolutamente discrecional.

3. Norma que recogen el art. 43.2 del Convenio y el art. 43.7 del Concierto. La norma no es novedosa, puesto que también se recoge respecto de las Comunidades de régimen común en el art. 59.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (limitada a este tributo) y en el art. 20.4 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre del nuevo sistema de financiación de las Comunidades de régimen común (con la particularidad de que la prohibición se extiende a todos los tributos total o parcialmente cedidos).

Dado que el cambio de residencia no produce efectos si se produce la situación descrita y no se destruye la presunción, la consecuencia es que el contribuyente afectado tendrá que presentar declaración complementaria con inclusión de los intereses de demora¹. Pero, como demuestra el ejemplo de la nota anterior, las tribulaciones del contribuyente no terminan aquí, sino que tendrá que lograr que la Hacienda Foral ante la cual ha ingresado el IRPF durante los dos períodos impositivos de residencia fallida le reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos y este acto administrativo sólo puede dictarse si dicha Hacienda se considera incompetente ex post para la exacción del impuesto. Y, continuando con el razonamiento, esta incompetencia sobrevenida deriva -en el ejemplo para Gipuzkoa- de una norma -el Convenio- que no rige sus relaciones tributarias con el Estado, mientras que la norma que sí rige dichas relaciones -el Concierto- le llevaría a defender su poder de exacción². La única forma de dar salida a cuestión -y reconocemos que el argumento es muy forzado- sería considerar que los artículos 43 del Concierto y del Convenio no se aplican cuando los cambios de residencia se producen desde territorio foral vasco a navarro o a la inversa, pero esta solución plantea dos objeciones fundamentales: de un lado no se desprende de ninguna de las dos normas, salvo que interpretemos que la expresión territorio común en el Convenio es equivalente a resto del Estado (salvo País Vasco) y que idéntica expresión en el Concierto es equivalente a resto del Estado (salvo Navarra); de otro lado, porque dicha solución privaría a los territorios forales de mecanismos de defensa³ para evitar domiciliaciones fiscales de conveniencia en otros territorios forales sometidos a diferente legislación en sus relaciones tributarias con el Estado. Ocurre, empero, que los mecanismos de defensa existentes pasan, en todo caso, por el Convenio y el Concierto que se ignoran mutuamente en este y en otros puntos.

Por último y para concluir con esta cuestión, conviene reseñar que, a diferencia de lo que ocurre en el caso de Comunidades de régimen común, tanto el Concierto como el Convenio privan de efecto a los cambios de residencia que tengan por objeto lograr una menor tributación efectiva sólo en relación con el IRPF y con el Impuesto sobre el Patrimonio, sin extender esta privación de efectos a otros impuestos que recaen sobre personas físicas y que, estando concertados o convenidos, utilizan la residencia habitual como criterio de sujeción al poder tributario de los territorios históricos o de Navarra.

Y en el punto de mira de esta matización nos encontramos con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), cuyos puntos de conexión son comunes en el País Vasco y en Navarra: residencia habitual del causante en cualquiera de los territorios forales para el caso de las transmisiones lucrativas mortis causa (arts. 25 del Concierto y 31 del Convenio) y residencia habitual del donatario en las transmisiones lucrativas inter vivos, salvo las que se refieran a bienes inmuebles (donde se

1. Imaginemos un contribuyente residente en Navarra, con un contrato laboral precario, que acepta la oferta de la empresa -ligada a un aumento sustancial de sus emolumentos, que le suponen un aumento superior al 50% en su base imponible del IRPF- y se traslada durante dos años a Gipuzkoa -con traslado igualmente de su residencia habitual-. Su tributación en Gipuzkoa por el IRPF es, durante esos dos años, inferior a que le correspondería de acuerdo con la Ley navarra del IRPF. Al tercer año, consolidado en su empresa, vuelve a Navarra, trasladando su residencia habitual otra vez a dicho territorio foral. Desde el Convenio hay que considerar que no se producido cambio de residencia, sin que el contribuyente tenga ninguna posibilidad de enervar la presunción; por el contrario, desde el Concierto es indudable la competencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa para gravar al contribuyente durante los dos años de residencia en dicho territorio.

Y desde luego no cabe en este ejemplo considerar que el cambio de residencia se produjo para lograr una menor tributación efectiva -sino por motivos laborales-, aunque la objetivación de este concepto por parte del Convenio y del Concierto y la existencia de un único motivo tasado para enervar la presunción nos llevaría a un conflicto de competencias entre Navarra y Gipuzkoa frente a un contribuyente que ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias.

2. ¿Qué mecanismos de defensa jurídica tendría el contribuyente si Navarra le exige el IRPF por los dos años de su residencia en Gipuzkoa y ésta, a su vez, se niega a devolver las liquidaciones que ha presentado en dicho territorio?

3. Nos referimos a mecanismos de defensa reaccionales, sean administrativos sean jurisdiccionales (aunque en este punto no vamos a profundizar); por el contrario no aludimos a mecanismos defensivos de carácter normativo que sí existen. En concreto, si se produce un traslado de contribuyentes desde territorios históricos a la Comunidad Foral o a la inversa, por razones de menor presión fiscal efectiva, siempre cabe el recurso a la utilización de las competencias normativas de unos y de otros para minimizar o suprimir las diferencias. El ejemplo de la reacción normativa -en 1992- de los territorios históricos del País Vasco frente a Navarra en relación con el Impuesto sobre Sucesiones es relevante.

sigue el criterio del lugar de radicación del bien). En el ISD la residencia habitual se computa teniendo en cuenta la permanencia en el respectivo territorio foral del mayor número de días del año inmediato anterior que finalice el día anterior al del devengo -y recordemos que son impuestos instantáneos- (arts. 8.2 del Convenio y 43.Uno.Primeras del Concierto), de tal manera que puede darse la paradoja de que una persona física sea residente a efectos del IRPF o del Impuesto sobre el Patrimonio en un territorio foral determinado, pero no lo sea a efectos del ISD. La paradoja no tendría mayor trascendencia si partimos de la autonomía del legislador para definir la residencia habitual de forma diferente en cada tributo ponderando, entre otros parámetros, el carácter periódico o instantáneo del impuesto¹. Sin embargo, la paradoja existe cuando por mor de las condiciones que imponen el Concierto y el Convenio para considerar no producido el cambio de residencia en el IRPF y en el Impuesto sobre el Patrimonio, una persona física residente durante dos años en un territorio foral (que traslada su residencia al tercer año volviendo al territorio de origen) tiene la consideración de residente a efectos del ISD, pero habrá perdido su condición provisional de residente a efectos del IRPF². La solución deducible del Concierto y del Convenio es absurda por su limitación a los dos impuestos mencionados (la aplicable a las Comunidades de régimen común es igualmente absurda pero coherente, al implicar a todos los tributos cedidos respecto de los que se utiliza la residencia habitual como criterio de sujeción al poder tributario) y puede originar situaciones muy peculiares cuya ejemplificación es fácilmente deducible si se ha seguido nuestro hilo argumental.

Para terminar con esta digresión en torno a la influencia de los cambios de residencia entre territorios forales en el ISD conviene tener presente una peculiaridad del Concierto que no se recoge en el Convenio. En efecto, el art. 25.Dos de aquél impone a las Diputaciones Forales la obligación de aplicar la normativa vigente en territorio común cuando el causante o el donatario (salvo en el caso de donación de bienes inmuebles) hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del tributo. Si la norma del Concierto pretende evitar residencias fiscales de conveniencia -lo que sólo puede tener sentido en el caso de traslados desde territorio común, ya que las sucesiones y donaciones más comunes están prácticamente exentas en Navarra- no se atisba muy bien porqué no se contempla idéntico precepto en el Convenio con Navarra, de forma que se limita la competencia normativa de los territorios históricos de Euzkadi respecto de Navarra, sin razón objetiva para ello. Por otro lado, la norma en cuestión abunda en el absurdo sobre el absurdo: el primer absurdo son las normas sobre la no producción de efectos del cambio de residencia habitual y su limitación al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio cuando, en la mayoría de los casos, los traslados de residencia habitual -que el legislador no aborda con valentía puesto que en los verdaderamente defraudatorios no se produce el incremento del 50% en la base imponible del IRPF- no buscan tanto ventajas en los citados tributos cuanto la preparación de contingencias fiscales muy favorables en el ISD; el segundo absurdo consiste en no haber extendido al ISD los efectos negativos del cambio de residencia habitual de las personas físicas deducibles de los preceptos ut supra citados del Concierto y del Convenio.

Pero -y esto afecta sólo al País Vasco, aunque tenga relación indirecta con contribuyentes navarros- la inexistencia de puntos de conexión horizontales entre territorios forales puede generar situaciones objetivamente injustas para los contribuyentes en el ISD, aunque beneficien en términos recaudatorios a las Haciendas forales de Euzkadi: así, un residente en Navarra traslada su domicilio habitual al País Vasco donde fallece, antes de que hayan transcurrido cinco años del cambio de residencia. Caso de haber permanecido en Navarra, sus causahabientes tributarían a la Comunidad Foral y la transmisión mortis causa más común (a favor de descendientes) estaría exenta; sin embargo, al verificarse el criterio de sujeción en el País Vasco, la sucesión tributaría en el territorio histórico de residencia del fallecido pero, al haber adquirido la residencia con menos de

1. Aunque esta dicotomía, que puede y debe justificar las diferencias, no es seguida ni por el Concierto, ni por el Convenio ni por la legislación de las Comunidades de régimen común. Ejemplo paradigmático lo constituye el Impuesto sobre el Patrimonio que, no obstante su carácter instantáneo, sigue para determinar la residencia habitual de la persona física titular de un patrimonio neto los mismos criterios que el IRPF -impuesto periódico-.

2. Evidentemente si una persona física se traslada al País Vasco y/o Navarra con la finalidad de lograr una menor tributación efectiva -con las condiciones que esta expresión tiene en el Convenio y en el Concierto para considerar no producido el cambio de residencia- pero fallece antes de los tres años de cambio de residencia no se producirán los efectos antes reseñados, es decir, se considerará residente a efectos de ambos impuestos.

cinco años de antelación al devengo, la Diputación Foral respectiva tendría que aplicar, ex Concierto, las normas de territorio común, es decir, que la sucesión estará sujeta y no exenta¹, al menos mientras no se plasmen las intenciones de suprimir el ISD en el resto del Estado². La misma solución habría que deducir en el caso de donaciones de bienes muebles cuando el donatario tuviera su residencia habitual -adquirida con menos de cinco años de antelación- en cualquiera de los territorios históricos del País Vasco habiendo trasladado dicha residencia desde Navarra.

La referencia a las consecuencias de sendos preceptos del Concierto y del Convenio sobre la no producción de efectos de los cambios de residencia ficticios -no compartimos la objetivación del legislador estatal (consentida por las Haciendas forales tanto en el Concierto como en el Convenio) a la hora de tipificar el supuesto en cuestión- de las personas físicas nos ha llevado a efectuar una incursión, tan breve como justificada, en las consecuencias colaterales en el ISD cuando nuestro propósito era centrarnos en el IRPF.

Volviendo a este tributo, cabe reseñar la potencial existencia de conflictos competenciales de carácter horizontal en el caso de la exacción del tributo con relación a contribuyentes integrados en una unidad familiar que opte por la tributación conjunta cuando alguno/s de ellos tuviera su residencia habitual en territorio navarro y el resto tuviera su residencia habitual en cualquiera de los territorios históricos de Euzkadi. La sujeción de los contribuyentes, por razón de su residencia, a distintos regímenes tributarios (y no sólo por la condición del acreedor de su obligación, sino, sobre todo, por razón de la normativa aplicable a dicha obligación) no puede privar a todos los miembros de la unidad familiar de la posibilidad de optar por la tributación conjunta en el IRPF. Dado que el régimen jurídico aplicable a esta modalidad de tributación no se puede descomponer en función de la diferente residencia de sus miembros, parece lógico que el ordenamiento atribuya la potestad normativa y recaudatoria a una sola de las Administraciones implicadas. Tanto el Concierto como el Convenio contienen una regla que, discutible o no, tiene la ventaja aparente de la claridad: será el territorio foral donde tenga su residencia el sujeto pasivo integrado en dicha unidad familiar que tenga una mayor base liquidable³ el competente para la exacción del IRPF. Se introduce así un criterio que no es subjetivo, sino mixto -en cuanto combina residencia habitual y cuantificación de la base del impuesto-⁴, para introducir un punto de conexión especial en el IRPF que puede jugar a favor (o en contra) de las Haciendas Forales implicadas, ya que puede atraer a su fuero a personas físicas no residentes en su territorio o, a la inversa, puede determinar la no sujeción a su poder tributario de personas físicas respecto de las que se verifica en el ámbito territorial de aplicación del tributo el criterio de sujeción -la residencia habitual- determinante del punto de conexión. El art.

1. Salvo que la Diputación Foral considerase -y tiene base en el Concierto- que Navarra es, a estos efectos, territorio común. Sin embargo, ello plantea muchos interrogantes ya que, dadas las competencias normativas limitadas de las Comunidades de régimen común en el ISD, obligaría a las Diputaciones Forales del País Vasco -en caso de fallecimiento del causante que ha adquirido la residencia en Euzkadi con una antigüedad inferior a los cinco años del devengo- a aplicar no la Ley 29/1987, del ISD, sino la misma completada con la normativa autonómica de la última residencia en territorio común del causante, lo que es absurdo. Como se observa, la expresión territorio común del Concierto no contempla en el ejemplo antedicho las especificidades del régimen foral de Navarra, es lesiva para el contribuyente y sólo beneficia a... la Hacienda Foral vasca correspondiente, que será la competente en el plano recaudatorio pero no en el normativo.

2. Y, desde luego, no auguramos a los causahabientes ningún éxito en su pretensión de aplicar la normativa foral navarra que era el territorio a cuyo fuero se hallaba sometido el causante. Item más, la Diputación Foral vasca competente estaría encantada de aplicar la normativa de régimen común, ya que la propia o la de Navarra le supondría, con toda seguridad, una menor recaudación. Observen las paradojas y despropósitos a que conduce el concepto de territorio común manejado por el Concierto y por el Convenio.

3. Puesto que ni el Concierto ni el Convenio distinguen en este punto, habrá que entender bajo tal expresión la suma de las bases liquidables general y especial.

4. Afortunadamente, la reforma del Convenio operada por la Ley de 15 de junio de 1998 -y ratificada por la ulterior modificación de 2003- suprimió la redacción original de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que atribuía a Navarra la exacción del IRPF en el régimen de tributación conjunta cuando residiese en su territorio el cónyuge varón, precepto que no producía dudas sobre su inconstitucionalidad, sino, sobre todo, sonrojo y que pervivió durante nueve años.

6. Dos del Concierto y el art. 9.2 del Convenio, con una redacción muy similar¹, parecen ofrecer una solución clara², al tiempo que disipan las dudas sobre la normativa aplicable a la hora de determinar la magnitud -en ambos casos, la base liquidable- que sirve para eliminar eventuales conflictos. No obstante, existe algún problema que no es meramente teórico y que enturbia la aparente claridad de los preceptos. Así, por ejemplo, no se aclara qué ocurre si el concepto de unidad familiar fuera distinto en el régimen navarro y en el de los territorios históricos de Euzkadi, posibilidad existente teniendo en cuenta las respectivas potestades normativas que, actualmente, afectan a la esencia del régimen de la tributación conjunta³. Ni el Convenio ni el Concierto obligan a definir un concepto de unidad familiar coetáneo con su homónimo estatal ni, desde luego, obligan a los distintos territorios forales, de forma horizontal, a la armonización de conceptos tributarios⁴ como el que nos ocupa.

Tampoco cabe obviar que la diferente estructura del IRPF del que se ha dotado Navarra y los territorios históricos del País Vasco, en especial en lo que atañe a los mecanismos de subjetivación del impuesto, pueden introducir distorsiones en el concepto de base liquidable; en efecto, y sin descender a diferencias cuantitativas que existen y centrándonos en las cualitativas, la discriminación positiva de las rentas del trabajo -mediante reducciones sobre rendimientos netos o mediante deducciones en cuota, por citar las dos alternativas más utilizadas-, los beneficios fiscales por descendientes, ascendientes, etc -que pueden jugar como mínimo familiar o como deducción en cuota-, las diferentes reglas para la determinación de los rendimientos de actividades económicas pueden llevar a situaciones muy peculiares sobre todo en el caso de que las rentas brutas de los miembros de la unidad familiar sean parejas. Situaciones peculiares en cuya virtud Navarra y cualquier territorio histórico pueden oponer sus legítimas y contrapuestas pretensiones tributarias para exigir el IRPF a la unidad familiar por el hecho de considerar que el contribuyente con mayor base liquidable -determinada según sus respectivas normativas- es el residente en su territorio; y decimos legítimas pretensiones porque según el Concierto y el Convenio ambas partes podrían tener razón. Obsérvese como estamos en presencia de un conflicto provocado por el autismo mutuo de las normas reguladoras de los regímenes forales a la hora de considerar las relaciones horizontales entrambos. Y aquí, los contribuyentes asistirían perplejos a un conflicto de competencias caso de optar por la tributación conjunta, si ambas Administraciones reivindicaran su derecho a considerarse como acreedores de la obligación correspondiente.

La solución, como siempre, sería recurrir a las Juntas Arbitrales respectivas pero, con un matiz interesante, ya que no se discutiría la residencia habitual de cada uno de los miembros de la unidad familiar, sino una cuestión netamente jurídica como es determinar cuál de los contribuyentes tiene una mayor base liquidable. Ciertamente se puede argumentar que el conflicto planteado por nosotros es inexistente, ya que puesto que se anuda la residencia del miembro de la unidad familiar a la normativa de su territorio foral no puede producirse la situación antedicha, puesto que no puede haber cruce asimétrico de normativas. Pero, y para evitar extendernos sobre este punto, dejamos planteada una cuestión: ¿la mayor base liquidable de la que hablan el Convenio y el Concierto es la declarada o la comprobada? ¿qué ocurre si tras una actuación inspectora se produce una alteración cuantitativa de las bases liquidables de los miembros de la unidad familiar? Incluso, podemos entrar en una guerra de modificaciones en la estructura del IRPF entre territorios forales a fin de conseguir, por vía normativa, distorsiones no deseadas.

1. Existe una sutil diferencia -en la que no vamos a ahondar- entrambos preceptos. Así, mientras el Convenio dice "Cuando no todos los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio navarro...", el Concierto opta por la siguiente fórmula: "Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos..."

2. Idéntica solución se desprende para los contribuyentes integrados en una unidad familiar pero que residan en distintas Comunidades Autónomas de régimen común, de conformidad con lo dispuesto en el art. 22.3 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

3. De forma muy somera, mientras que la tributación conjunta en cualquiera de los territorios históricos de Euzkadi consiste en un régimen de acumulación de bases liquidables, el régimen homónimo de Navarra determina una acumulación de cuotas íntegras, de forma que las bases se determinan individualmente y sin acumulación para cualquiera de los miembros de la unidad familiar.

4. Item más, las SsTC de 10 de noviembre de 1988 y de 20 de febrero de 1989, de consuno con la DA Primera de la CE y el Concierto y el Convenio permitirían que el País Vasco y Navarra suprimiesen, en el IRPF, el régimen opcional de tributación conjunta.

Ciertamente no hemos agotado los puntos de fricción en las relaciones horizontales de las Haciendas Forales, pero razones de espacio nos impiden entrar en el examen de otros impuestos, con especial relevancia e incidencia en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que completaremos la cuestión en otro artículo.