

Relaciones horizontales y conflictos potenciales entre el Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra (II): especial referencia al Impuesto sobre Sociedades.

Fernando de la HUCHA CELADOR.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

UNIVERSIDAD PUBLICA DE NAVARRA.

I.-INTRODUCCION.

La presente colaboración constituye continuación de la publicada en el número de marzo de 2004 de esta revista donde abordamos el estudio de la comparación entre el nuevo Concierto de 2002 y el Convenio de 1990 (objeto de modificación in totum en 2003) bajo la perspectiva de los conflictos que pueden plantearse entrambas normas y que no han merecido respuesta alguna por parte del legislador estatal -recordemos que ambas normas se incorporan a nuestro ordenamiento jurídico a través de sendas leyes del Estado, con independencia de que su tramitación y aprobación sigan un procedimiento legislativo especial-. Conflictos que abordamos en la anterior colaboración desde una perspectiva procedimental -destacando los sinsentidos de la conformación de las respectivas Juntas Arbitrales para dirimir controversias entre territorios forales cuyo régimen tributario está sujeto a distintas normas, Concierto y Convenio- y desde una perspectiva sustantiva limitada al IRPF, con una breve incursión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que deberíamos en el futuro completar, puesto que la digresión efectuada no agota los problemas que suscita este tributo, atenuados, sin embargo, por el hecho de la similitud de las respectivas normas reguladoras de este tributo por parte de los territorios históricos que conforman la CAPV y por parte de la Comunidad Foral de Navarra.

Los conflictos potenciales y la carencia de relaciones horizontales entre Concierto y Convenio se manifiestan en toda su plenitud cuando afectan a la sujeción del contribuyente a distintas normativas tributarias, entendida esta expresión en sentido material y no meramente formal¹. Por ello, carece de interés -salvo para los sujetos activos de la obligación tributaria, es decir, los acreedores- señalar las contradicciones y conflictos que plantea la lectura aislada y la aplicación unilateral de las normas del Concierto o del Convenio, en aquellos tributos donde de forma explícita -al ser calificados como concertados de normativa común- o de forma implícita -cuando se utiliza el circunloquio en cuya virtud los territorios forales han de aplicar idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común- se está señalando que la normativa aplicable es idéntica sustantivamente, con independencia de que formalmente se aplique una Norma foral (caso de los territorios históricos), una Ley Foral (caso de Navarra) o una Ley (caso del Estado). El IVA, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, entre otros tributos concertados o convenidos, constituyen expresión palpable de este razonamiento.

Por el contrario, el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) revela en toda su plenitud los problemas derivados de la imprevisión de relaciones horizontales entre el Concierto y el Convenio, pudiendo la interpretación aislada de los preceptos contenidos en ambas normas, conducir a resultados absurdos desde el punto de vista normativo, con especial incidencia -dada la variedad en la legislación aplicable- en la determinación y cuantificación de la obligación tributaria del contribuyente, que puede asistir a conflictos interadministrativos que le afectan directamente en cuanto atañen a las pretensiones de los diferentes acreedores sobre la legislación aplicable.

Y dado que las principales diferencias entre las distintas legislaciones (vasca, navarra y estatal) en el IS se proyectan sobre elementos basilares, como son las amortizaciones, los incentivos fiscales a la inversión, los tipos de gravamen, etc el contribuyente tiene derecho no sólo a conocer la legislación aplicable para la determinación de su obligación, sino que la misma no se vea alterada por impugnaciones mutuas de las Haciendas implicadas donde el sujeto pasivo actúa ex post en

1. Es decir, cuando los territorios forales tienen, ex Concierto o ex Convenio, capacidad para dictar normas diferenciadas de las vigentes en territorio de régimen común.

unos procedimientos administrativos donde la condición de interesado no implica que tenga reconocido la totalidad de los derechos.

En un impuesto, como el IS, donde rige el sistema de autoliquidación tributaria, el contribuyente, entre otros deberes fiscales, tiene con carácter previo que determinar la legislación aplicable, en base a unos criterios que pueden ser o no compartidos por las Haciendas implicadas. Y, ciertamente, no cabe argumentar que siempre puede acudir al mecanismo de las consultas -vinculantes o no- para disipar las dudas que pueda tener sobre la normativa aplicable, ya que ello no oculta la posible divergencia de criterios entre las Haciendas implicadas o la existencia de un largo y tortuoso proceso administrativo de resolución de la consulta en el caso de que la misma siga el iter previsto en el art. 64.b) del Concierto¹ o en el art. 67.1.g) del Convenio, preceptos que, por lo demás, contienen normas similares.

Pero, además, hay que tener presente que muchas decisiones de inversión empresarial pueden verse condicionadas por factores fiscales y si aquéllas se extienden a lo largo del tiempo, parece lógico que el contribuyente, antes de emprenderlas, conozca (salvo alteración sustancial de los criterios que determinan su punto de conexión) cuáles son las consecuencias tributarias, estando éstas indisolublemente ligadas a la normativa aplicable, de forma que su predecibilidad razonable constituye un elemento esencial de los derechos de los sujetos pasivos. Ciertamente ello no excluye que los territorios históricos del País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra o el Estado -por citar los regímenes tributarios normativos a los que pudiera estar sometido- puedan modificar su legislación respectiva, pero, al menos, el contribuyente ha de saber, de antemano y sin estar sujeto al vaivén ulterior de conflictos entre los acreedores implicados, qué normativa aplicará pro futuro.

Téngase en cuenta que no se trata de identificar al acreedor (lo que también es importante) sino de conocer qué normativa ha de aplicar para cumplir fielmente con sus obligaciones tributarias. Y es en este punto crucial donde se manifiestan las lagunas derivadas de la incomunicación respectiva entre Concierto y Convenio, normas que no plantean problemas de interpretación si esta se hace de forma aislada. En otros términos, el Concierto sería perfectamente interpretable y no suscitaría dudas sobre la normativa aplicable en los distintos supuestos si no existiera el régimen tributario de Navarra, y, a la inversa, el Convenio no plantearía duda alguna sobre la normativa aplicable a las empresas si los territorios históricos del País Vasco no tuvieran su propio régimen tributario articulado a través del Concierto.

II.- LOS POTENCIALES CONFLICTOS ENTRE NAVARRA Y LOS TERRITORIOS HISTORICOS DEL PAIS VASCO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Como es sabido, el art. 14 del Concierto tipifica el IS como un tributo concertado de normativa autónoma² para los contribuyentes cuyo domicilio fiscal radique en el País Vasco³. Esta regla general admite, sin embargo, dos excepciones: de un lado la que afecta a los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común, cuyo volumen de operaciones anual haya excedido de seis millones de euros, siempre que la totalidad de sus operaciones se haya realizado en territorio vasco, los cuales aplicarán la normativa autónoma de los territorios históricos del País Vasco y, de otro lado, los

1. Donde se atribuye a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, entre otras funciones, la de resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto.

2. La tipificación continúa la tradición del Concierto de 1981 (incluida su última modificación operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto), aunque el art. 14 del vigente presenta alguna variación respecto del art. 18 del Concierto de 1981. En efecto, la redacción del precedente Concierto guardaba un mayor paralelismo con la redacción que establece el vigente Convenio con Navarra. En lo que ahora nos interesa (y con independencia de la excepción para las entidades que, teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realizasen un porcentaje igual o superior al 75% de sus operaciones en territorio de régimen común -esta era la expresión utilizada- quienes quedaban sometidas a la normativa del Estado -sic-) la diferencia radicaba en que para deducir la competencia normativa había que despejar, previamente, la competencia recaudatoria, puesto que la tipificación como tributo concertado de normativa autónoma se refería a las entidades que tributasen exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, mientras que en los demás casos era un tributo concertado de normativa común. Obsérvese como el Concierto de 2002 no señala expresamente, en ningún caso, la tipificación del IS como tributo concertado de normativa común, lo que obligará a realizar una labor hermenéutica, como veremos.

3. El domicilio fiscal de las personas jurídicas y demás sujetos pasivos del IS se regula en el art. 43.4 del Concierto.

sujetos pasivos con domicilio fiscal en el País Vasco, cuyo volumen de operaciones haya excedido de seis millones de euros pero que realicen en territorio común el 75% o más del citado volumen, los cuales “quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio”, conforme dispone, literalmente, el segundo párrafo del art. 14.Uno.

Puesto que el Concierto guarda silencio al respecto, habrá que colegir que los sujetos pasivos con domicilio en territorio común y volumen de operaciones inferior a seis millones de euros, que realicen íntegramente sus operaciones en el País Vasco tributarán con arreglo a la normativa de territorio común¹.

La distribución de la competencia normativa no coincide, exactamente, con la determinación del poder recaudatorio; en efecto, el art. 15 atribuye la condición de acreedor a las Diputaciones Forales respectivas en relación con los sujetos pasivos del IS con domicilio fiscal en el País Vasco y volumen de operaciones inferior a seis millones de euros. Para el caso de sujetos pasivos que superen este volumen de facturación, el Concierto prescinde del lugar del domicilio fiscal, ordenando que tributen en cifra relativa de negocios, o, por utilizar la expresión del actual Concierto, que tributen a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada territorio². El apartado 2 del art. 15 del Concierto permite concluir que los sujetos pasivos del IS con domicilio en territorio común y volumen de facturación superior a seis millones de euros que realicen íntegramente sus operaciones en el País Vasco tributarán exclusivamente a las Diputaciones Forales respectivas, con lo que habría que añadir un segundo supuesto al que se desprende del apartado 1 de dicho precepto a la hora de determinar la titularidad de los territorios históricos del País Vasco como entes acreedores exclusivos del IS³.

En el caso del Convenio, los arts. 18 y 19 (cuya redacción recuerda a la del Concierto de 1981) exigen, para determinar la normativa aplicable, precisar con carácter previo la titularidad del poder recaudatorio, puesto que la normativa foral navarra se aplica a los contribuyentes que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral, en tanto que los que tributen conjuntamente a ambas Administraciones se regirán por la normativa de su domicilio fiscal, salvo que se trate de contribuyentes que, teniendo su domicilio fiscal en Navarra realicen el 75% o más de sus operaciones en territorio común, los cuales se regirán por la normativa del Estado⁴.

En consecuencia, resulta preciso conocer qué sujetos pasivos del IS tributan exclusivamente a Navarra o, dicho en otros términos, cuándo la Comunidad Foral es acreedor exclusivo del citado impuesto para, a partir de ahí, deducir la normativa aplicable. De conformidad con en el art. 19 del Convenio, tributan exclusivamente a Navarra los sujetos pasivos con domicilio fiscal en dicho terri-

1.Lo cual constituye un absurdo, ya que no encontramos ninguna justificación lógica a la discriminación en la aplicación normativa respecto de los sujetos pasivos cuyo volumen de facturación supere los seis millones de euros o respecto de los sujetos pasivos que, como ellos, tengan un volumen de facturación inferior a seis millones de euros, realicen todas sus operaciones en territorio común pero tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. Ciertamente, estos sujetos pasivos a los que nos referimos en el corpus principal siempre tienen la posibilidad de trasladar su domicilio fiscal al País Vasco para determinar su obligación tributaria en el IS con arreglo a la normativa del territorio histórico correspondiente.

2.Obsérvese como este precepto para dar pie a considerar que Navarra no existe para el Concierto o, dicho en otros términos, que por las operaciones realizadas en dicho territorio foral el sujeto pasivo tributaría a la Administración del Estado. Ya veremos cómo, al haber desligado el Concierto de 2002 la determinación de la normativa aplicable de la tributación exclusiva o no a las Diputaciones Forales del País Vasco, esta conclusión no afecta a la consideración que tendrán las operaciones realizadas en Navarra a la hora de determinar la sujeción a la normativa de los territorios históricos o del Estado para los sujetos pasivos que, superando los seis millones de euros de facturación anual, hayan realizado el 75% o más de sus operaciones en territorio común.

3.Por su parte, tributarían exclusivamente al Estado los sujetos pasivos con domicilio en territorio común y volumen de operaciones inferior a seis millones de euros que realicen íntegramente sus operaciones en el País Vasco. Esta conclusión, que se desprende del Concierto, es falsa para el caso de que el sujeto pasivo que reúna dichas condiciones tenga su domicilio fiscal en Navarra, como ya veremos. Sirva aquí para demostrar que la lectura aislada del Concierto (y, a la inversa, del Convenio) sólo conduce a errores en muchos casos.

4.Formalmente, Concierto y Convenio ofrecen reglas diferentes a la hora de determinar la normativa; en efecto, mientras que el Concierto habla de que estos contribuyentes quedarán sometidos a la normativa de territorio común, el Convenio habla de que quedarán sometidos a la normativa del Estado y esta dicotomía puede no ser concorde en función de cuál sea la interpretación que proceda dar -desde el Concierto- al término territorio común.

torio foral y cuyo volumen de facturación no exceda de seis millones de euros¹, así como los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones exceda de seis millones de euros y realicen íntegramente en Navarra dichas operaciones². En cambio, tributan conjuntamente a ambas Administraciones (se supone, que serán la Administración estatal y la Hacienda Foral de Navarra) los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen de operaciones exceda de seis millones de euros.

Estos sujetos aplicarán la normativa correspondiente a su domicilio fiscal (y ya veremos que ocurre si éste se sitúa en el País Vasco), salvo los que teniendo éste en Navarra realicen en territorio de régimen común (esta es la expresión que literalmente utilizada el art. 18.2 del Convenio³) el 75% o más del total de sus operaciones, quienes se registrarán por la normativa estatal. Al igual que en el caso del Concierto no aparece mención alguna a los sujetos pasivos que operen exclusivamente en Navarra, teniendo un volumen de operaciones inferior a seis millones de euros y su domicilio fiscal no se localice en el territorio de la Comunidad Foral. En teoría, dichos sujetos pasivos no tributan exclusivamente a Navarra y, por tanto, entrarían dentro del grupo de contribuyentes que tributan conjuntamente a ambas Administraciones⁴. Dichos sujetos pasivos aplicarán la normativa correspondiente a su domicilio fiscal, de forma que si éste se localiza en el País Vasco aplicarán la norma foral del IS dictada por el territorio histórico donde tengan su domicilio dentro del CAPV, conclusión a la que se llegaría no sólo por imperativo del art. 18.2 del Convenio, sino también por mor de lo dispuesto en el art. 14.Uno del Concierto, de donde se colige que la expresión “ambas Administraciones” que maneja el Convenio no puede ser interpretada como expresiva de la dicotomía entre Administración del Estado y Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

La cuestión se complica en aquellos supuestos en los que la normativa aplicable -sea de forma directa, caso del Concierto, sea de forma indirecta, caso del Convenio, a través de la previa determinación de la Administración que ostente la titularidad exclusiva de la condición de acreedor- se determina, total o parcialmente, en función del lugar de realización de las operaciones, ya que tanto el art. 21 del Convenio como el art. 16 del Concierto regulan el lugar de realización de las operaciones en Navarra o en el País Vasco, de donde cabría deducir, en una primera interpretación aislada y sin conexión entrambas normas, que las operaciones no residenciables en los respectivos territorios serían operaciones, sensu contrario, realizadas en territorio común. Ello constituye una falacia absoluta que determina una expropiación indebida del poder tributario normativo de la Hacienda estatal que conviene rechazar sobre la base de una interpretación integrada del Concierto y del Convenio que, como hemos señalado en la introducción, no son normas pertenecientes a dos ordenamientos diferentes, sino que se incardinan en el ordenamiento del Estado. Así, un sujeto pasivo del IS con domicilio fiscal en el País Vasco y volumen de operaciones superior a seis millones de euros tendrá que localizar espacialmente las mismas atendiendo no sólo al Concierto, sino también al Convenio, a fin de determinar qué operaciones son localizables en el País Vasco, cuáles en Navarra y cuáles en el resto del Estado. ¿O acaso cabe pensar que por estar la sociedad domiciliada fiscalmente en el País Vasco sólo tiene que aplicar el Concierto? ¿Quizá olvidamos que las normas tributarias obligan en todo el territorio nacional y que una cosa es el ámbito territorial de aplicación de las normas y otra los criterios de sujeción, los puntos de conexión y los sujetos afectados por las mismas?

1.Siendo indiferente, como sucede en el Concierto respecto de contribuyentes homónimos, el lugar de realización de las operaciones.

2.Y aquí, es indiferente el lugar donde tengan su domicilio fiscal, norma que, sin embargo, no es exactamente igual que la contenida en el art. 14.Uno in fine del Concierto, ya que mientras ésta señala que será de aplicación la normativa autónoma “a los sujetos pasivos cuyo domicilio radique en territorio común...”, el art. 19.1.b) del Convenio se refiere a los sujetos pasivos en quienes concurren las circunstancias señaladas en el texto principal “cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal”. Otra vez nos volvemos a encontrar con la necesidad de integrar Concierto y Convenio a la vista de ejemplos muy concretos que posteriormente señalaremos en el texto principal. Prima facie, parece que la locución empleada por el Convenio es más amplia que la utilizada por el Concierto sobre todo si territorio común no incluye a la Comunidad Foral de Navarra. La expresión utilizada por el Convenio vigente con Navarra es, por cierto, la que empleaba el art. 18.1.b) del Concierto de 1981.

3.Expresión que era la que utilizaba el art. 17.2 del Concierto de 1981; en el actual Concierto ha desaparecido el término régimen

4.Aunque la expresión tributación conjunta a ambas Administraciones sea para este supuesto un contrasentido es, sin embargo, la que se deduce de la lectura combinada de los arts. 18 y 19 del Convenio. Si se quiere cabe utilizar la expresión de sujetos pasivos que no tributan exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra.

Siguiendo este razonamiento sobre el ámbito territorial de aplicación de las normas, resulta evidente que cualquier sociedad -con independencia del lugar donde radique su domicilio fiscal- habrá de tener en cuenta, para determinar la normativa aplicable a su obligación tributaria en el IS, así como para precisar los puntos de conexión y los criterios de sujeción, el Concierto, el Convenio y la propia normativa estatal reguladora de este impuesto. En concreto, deberá partir de la normativa estatal (LIS, Concierto y Convenio) para fijar sus criterios de sujeción y los puntos de conexión que determinan el poder tributario normativo que regirá su obligación tributaria; a continuación deberá identificar el o los acreedores de esa obligación previamente determinada en su configuración jurídica¹ y, por último, deberá, en caso de pluralidad de acreedores, distribuir la cuota tributaria de acuerdo con las reglas establecidas por el legislador.

Hecha esta precisión, que frecuentemente se olvida (hasta por el propio legislador estatal), debemos destacar cuáles son los puntos conflictivos derivados de la inexistencia de vasos comunicantes entre Convenio y Concierto y para ello comenzaremos por supuestos que han sido avanzados en líneas anteriores, al señalar las líneas generales que, en ambas leyes, regulan la normativa aplicable a los sujetos pasivos del IS.

En efecto, del art. 14.Uno del Concierto se desprendería que un sujeto pasivo del IS con domicilio fiscal en territorio común y volumen de operaciones inferior a seis millones de euros tributaría aplicando la normativa estatal; por su parte, del art. 15 se colegiría que tributaría exclusivamente a la Hacienda estatal; en ambos casos -titularidad normativa y titularidad recaudatoria- se llegaría a idéntica conclusión aunque el contribuyente realizase la totalidad de sus operaciones en el País Vasco². Esta conclusión, empero, se vería enervada in totum si el contribuyente en cuestión tuviera su domicilio fiscal en territorio navarro, de conformidad con lo dispuesto en el art. 19.1.a) del Convenio -tributación exclusiva a la Comunidad por tener el domicilio fiscal en dicho territorio y ser su volumen de operaciones inferior a seis millones de euros- en conexión con el art. 18.1, que señala que los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra aplicarán la normativa foral navarra. Si leemos el Concierto de forma aislada, como norma bilateral entre el Estado y el País Vasco, la conclusión sería una³, mientras que si integramos, a efectos interpretativos, el Convenio -como no puede ser de otra manera, puesto que es una ley estatal, la conclusión es radicalmente distinta, puesto que el contribuyente no tributa aplicando la normativa de régimen común ni su acreedor tributario es la Hacienda del Estado.

A la inversa, el problema se plantearía de idéntica manera; en efecto, parece evidente que una sociedad no domiciliada fiscalmente en Navarra cuyo volumen de operaciones sea inferior a seis millones de euros no tributa de forma exclusiva a la Comunidad Foral de Navarra y, en consecuencia, no aplicará la normativa de ésta y ello aunque el 100% de sus operaciones se localice en territorio navarro de conformidad con los criterios determinantes del lugar de realización de las operaciones contenidos en el art. 20 del Convenio. Como tampoco se trata, en puridad, de un supuesto de tributación conjunta a ambas Administraciones (ya que, por un lado, su volumen de facturación no excede de seis millones de euros y, por otro, no opera en ambos territorios, por utilizar la terminología del art. 19.2 del Convenio), la conclusión sería que dicha entidad tributaria exclusivamente al Estado aplicando la normativa de éste. Sin embargo, la aparente laguna del Convenio en este punto quedaría suplida para el caso de que la entidad tuviera su domicilio fiscal en el País Vasco, ya que en este caso y por imperativo del art. 14 del Concierto, el contribuyente tributaría a la

1. Este esquema no se altera por el hecho de que, como hemos señalado, en el caso del Convenio con Navarra, la determinación de la normativa aplicable exija, en la mayoría de los supuestos y con carácter previo, precisar si el acreedor es único (Comunidad Foral) o hay una titularidad concurrente en función del régimen de tributación conjunta.

2. Obsérvese, en línea con consideraciones anteriores, que en este caso el contribuyente habría de aplicar el art. 16 del Concierto para determinar que todas sus operaciones se han realizado en el País Vasco y ello aunque suponga que la titularidad normativa y la competencia recaudatoria corresponden al Estado.

3. En otros supuestos que veremos posteriormente, intentaremos identificar el concepto de territorio común que el Concierto maneja de forma profusa, especialmente de cara a determinar si Navarra se integra o no en dicho concepto, lo cual es basilar para resolver cuestiones normativas fundamentales.

Diputación Foral correspondiente a su domicilio fiscal aplicando la normativa del territorio histórico¹.

Para quienes puedan imputarnos falacia o sofisma en los ejemplos antedichos -o contradicción con nuestros argumentos anteriores, ya que los sujetos pasivos con volumen de operaciones inferior a seis millones de euros tributan en el IS de acuerdo a la normativa correspondiente a su domicilio fiscal, si este está situado en alguno de los territorios forales- debemos recordar que el lugar de realización de operaciones es un punto de conexión, con independencia de que no se aplique para los sujetos pasivos aquí descritos y que lo que pretendemos demostrar es que habrá que aplicar el Concierto y el Convenio, de forma conjunta, para resolver los problemas de localización espacial del elemento objetivo del hecho imponible del IS.

En cualquier caso, resulta evidente que una entidad que realice sus operaciones íntegramente en Navarra puede tributar conforme a la normativa autónoma de un territorio histórico del País Vasco y, a la inversa, que una entidad que realice sus operaciones íntegramente en el País Vasco puede tributar en el IS conforme a la normativa de la Comunidad Foral de Navarra. Y, evidentemente, si en los ejemplos antedichos la entidad tuviera su domicilio en territorio común -stricto sensu- tributaría conforme a la normativa estatal e ingresaría íntegramente las cuotas correspondientes al Estado con independencia de que hubiera realizado íntegramente sus operaciones en el País Vasco o en la Comunidad Foral de Navarra; de donde parece fácil colegir que el País Vasco no es territorio de régimen común para Navarra ni ésta constituye territorio común para el País Vasco.

No obstante, los principales problemas de cara a determinar la normativa aplicable se plantean en el caso de empresas con domicilio fiscal en cualquiera de los cuatro territorios forales que tengan un volumen de facturación superior a los seis millones de euros y que realicen en territorio común una proporción igual o superior al 75% del total. Aparentemente, el problema no existe puesto que tanto el Convenio como el Concierto señalan que tributarán en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio aplicando la normativa de territorio común (expresión que utiliza el Concierto) o la normativa del Estado (expresión que utiliza el Convenio). De forma concluyente, parece que la única cuestión a dilucidar es, una vez cuantificada la obligación tributaria con arreglo a la normativa estatal, distribuir la cuota entre las Haciendas implicadas en función al volumen de operaciones realizadas en cada territorio.

En determinados supuestos, sin embargo, el problema trasciende del plano recaudatorio al normativo como consecuencia de la indefinición por parte del legislador estatal del concepto de territorio común², indefinición que provoca dudas más que razonables, en determinados supuestos, sobre la normativa aplicable por el sujeto pasivo del IS.

Así, por ejemplo, habrá que plantear qué normativa aplica una empresa con domicilio fiscal en el País Vasco, con un volumen de operaciones superior a seis millones de euros y la siguiente distribución territorial: 24% en Vizcaya, 26% en Navarra y 50% en el resto del Estado; el ejemplo se puede extremar para el caso de que esa misma empresa localice espacialmente el 23% de sus operaciones en Vizcaya y el 77% en Navarra. Evidentemente para llegar a estos porcentajes, el contribuyente habrá tenido que aplicar las reglas de localización de las operaciones que se deducen no

1. Forzando mucho la interpretación del art. 18 del Convenio se podría llegar a la misma conclusión. En efecto, como hemos visto, aquél delimita la competencia normativa en función de la recaudatoria y, más en concreto, en función de que tribute exclusivamente o no a la Hacienda navarra. De todos modos los dos supuestos que se deducen del citado precepto no agotan el elenco de posibilidades de sujeción, puesto que hay un tercer supuesto no previsto que es el que nos ocupa, es decir, entidades con domicilio fiscal fuera de Navarra y volumen de operaciones inferior a seis millones de euros, operaciones realizadas íntegramente en territorio navarro, que ni tributan exclusivamente a la Comunidad Foral ni tributan conjuntamente a ésta y al Estado -por seguir la dicotomía del art. 18 del Convenio-. El forzamiento de la interpretación consistiría en entender que puesto que no tributan exclusivamente a la Comunidad Foral la normativa debe deducirse, *sensu contrario*, a partir de esta premisa y que no obstante no constituir un supuesto de tributación conjunta, habría que aplicar el espíritu previsto en el apartado 2 del art. 18 del Convenio y considerar que deben aplicar la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal y puesto que éste se encuentra situado en un territorio foral habrá que estar a lo dispuesto en el Concierto. Como puede observarse es más fácil aplicar directamente el Concierto, que es norma estatal, pero el recurso a éste supone que tanto el contribuyente como las Administraciones implicadas han de manejar, inexcusablemente, ambos textos normativos sin que sea posible la lectura aislada y la interpretación autista de cada uno por separado.

2. Incluso, como hemos apuntado, Concierto y Convenio utilizan expresiones diferentes; mientras que el primero habla de territorio común en su art. 14, el segundo se refiere a territorio de régimen común en su art. 18 y recordemos que ésta era la expresión que utilizaba el derogado Concierto de 1981.

sólo del Concierto sino también del Convenio o, dicho en otros términos, por tener su domicilio fiscal en el País Vasco no puede pretenderse que la única norma aplicable es el Concierto y que, por mor de su art. 16, todas las operaciones no localizables en territorio vasco se entienden realizadas en territorio común, porque ello supondría consagrar un absurdo desde el ordenamiento jurídico estatal, consistente en que el Convenio no es legislación aplicable a las empresas domiciliadas fiscalmente en el País Vasco, salvo para aquellas que tengan un volumen de facturación superior a seis millones de euros y realicen íntegramente sus operaciones en Navarra a las que sería de aplicación el punto de conexión recaudatorio -con la subsiguiente trascendencia en punto a la normativa aplicable- previsto en el art. 19.1.b) del Convenio y al cual nos hemos referido en líneas anteriores.

Las dudas sobre la normativa aplicable se generan también desde el Convenio para el mismo segmento de contribuyentes: empresas con domicilio fiscal en la Comunidad Foral que facturen más de seis millones de euros y que realicen el 20% de sus operaciones en Navarra y el 80% en el País Vasco¹. Y aquí cabe hacer un inciso puesto que, como hemos adelantado, el Convenio habla de operaciones en territorio de régimen común, concepto en el que desde una interpretación jurídica y/o usual² no tienen cabida los territorios históricos que integran la CAPV. Al igual que en el caso anterior del Concierto, la empresa con domicilio fiscal en Navarra no puede ignorar la existencia del Concierto y, desde el art. 21 del Convenio, considerar que las entregas de bienes, prestaciones de servicios y demás operaciones que formen parte de su actividad no localizables espacialmente en Navarra se consideran realizadas en territorio de régimen común.

En efecto, si concluimos que, desde el Concierto, Navarra es territorio común y, a la inversa, desde el Convenio, el País Vasco es territorio de régimen común llegaríamos a una consecuencia normativa evidente: que en los ejemplos antedichos el contribuyente, no obstante su domicilio fiscal y realizar la mayoría o la totalidad de sus operaciones en territorios forales habría de tributar en el IS aplicando la normativa del Estado, es decir, la normativa de régimen o de territorio común. Pero esta consecuencia es errónea porque parte de presupuestos incorrectos ya atisbados, a saber: que Concierto y Convenio se excluyen mutuamente o que ambas leyes no forman parte del ordenamiento jurídico estatal que hay que aplicar en su integridad, puesto que sólo esta aplicación íntegra permitirá determinar los puntos de conexión aplicables.

Si trascendemos del plano normativo al recaudatorio e insistimos en considerar que las empresas se rigen, tributariamente, por el fuero correspondiente a su domicilio fiscal (con la excepción de entidades que realicen íntegramente sus operaciones en territorio vasco o navarro y que facturen más de seis millones de euros), apoyando la tesis de que el Concierto es una norma bilateral entre el País Vasco y el Estado y lo mismo sucede en el caso del Convenio entre Navarra y el Estado, llegaríamos a conclusiones absurdas a la hora de identificar el acreedor tributario correspondiente. En efecto, si consideramos que -desde el Concierto- Navarra es territorio común de cara a determinar la normativa aplicable para sujetos pasivos del IS con domicilio fiscal en el País Vasco, que tengan una facturación superior a seis millones de euros y realicen más del 75% de sus operaciones en territorio común, la conclusión sería que la parte de cuota tributaria correspondiente a sus operaciones en la Comunidad Foral habría de ingresarse a la Hacienda estatal, de forma que en el ejemplo anterior de un sujeto que realiza el 23% de sus operaciones en Vizcaya y el resto en Navarra liquidaría el IS conforme la normativa estatal e ingresaría la cuota en los respectivos porcentajes a Vizcaya³ y... al Estado (no a Navarra). De forma gráfica, un sujeto pasivo del IS que realiza íntegramente sus operaciones en los territorios forales (entendida esta expresión en el sentido de la Disposición Adicional Primera de la Constitución) ingresaría el 77% de su cuota tributaria al Estado. Como puede colegirse, la lectura unilateral del Concierto y del Convenio determina una traslación de competencias al Estado no sólo desde el plano normativo, sino también desde el punto de vista de la recaudación, algo que vulnera los derechos históricos de los territorios forales reconocidos

1.O, si se quiere guardar una homonimia con el ejemplo del Concierto, que realicen el 24% de sus operaciones en Navarra, el 26% en el País Vasco y el 50% en el resto del territorio español.

2.Puesto que la expresión territorio común no se define directamente por el legislador tributario, habría que acudir a su sentido jurídico, técnico o usual conforme el art. 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 2.Dos del Concierto.

3.Desde la perspectiva de la Hacienda foral vizcaína, y supuesto que los tipos medios efectivos de gravamen en el IS son superiores en territorio común, el resultado recaudatorio sería más productivo que en caso de aplicar la normativa del territorio histórico donde radica su domicilio fiscal.

constitucionalmente.

Teniendo en cuenta este anclaje constitucional, resulta evidente que, pese a la discrepancia terminológica, las expresiones territorio común (Concierto) y territorio de régimen común (Convenio) han de interpretarse no sólo de forma conjunta, sino unívoca. Univocidad en cuya virtud no cabe defender que las operaciones realizadas en el País Vasco por una sociedad con domicilio fiscal en Navarra no computan a la hora de determinar el porcentaje del 75% que establece el art. 18.2 del Convenio para fijar la normativa aplicable -porque no se han realizado en territorio de régimen común- mientras que las operaciones realizadas en Navarra por una entidad domiciliada fiscalmente en el País Vasco se consideran realizadas en territorio común.

Y la interpretación conjunta resulta inevitable a la vista de los argumentos anteriormente expuestos, entre los que sobresa la común pertenencia del Concierto y del Convenio al ordenamiento estatal. Con ambas premisas -conjunción y univocidad- y en ausencia de interpretación auténtica del legislador -o definición por las normas tributarias- hay que entender que los términos manejados por el Concierto y el Convenio identifican territorio común (y las operaciones en él realizadas por los contribuyentes del IS) con territorio donde rige con carácter general la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades. De forma que territorio común (o de régimen común) será el territorio español excluido el País Vasco y Navarra; o, para que nuestra interpretación goce de refrendo en la más alta norma de nuestro ordenamiento, territorio común será el territorio del Estado no foral, puesto que los territorios forales tienen una identificación y una especificidad que, si por algo cabe destacar, es por la materia tributaria¹.

Y los territorios forales² no son territorio común porque en ellos no se aplica el sistema de financiación autonómica previsto en los arts. 156 a 158 de la Constitución, ni se aplica la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas ni las normas reguladoras del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, expresión ésta que utiliza la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, cuyo articulado da sobradas muestras de excluir al País Vasco y a Navarra a la hora de determinar los parámetros regidores del vigente sistema de financiación de las quince Comunidades de Régimen Común (entre otros, art. 4.A.d). De tal manera que es el propio ordenamiento estatal ordinario de naturaleza tributaria -donde también se incardinan Concierto y Convenio- quien niega el carácter de territorio común a los territorios forales y, por tanto, esa interpretación sistemática ha de prevalecer frente a lecturas aisladas, unilaterales y no cruzadas del Concierto y del Convenio.

Item más la consideración -desde las normas reguladoras de sus relaciones tributarias con el Estado- de Navarra y de los territorios históricos del País Vasco como territorios comunes mutua y respectivamente conduciría a consecuencias imprevisibles -y no queridas por el legislador- si se mantiene una interpretación literal y aislada y ello es especialmente perceptible desde el Concierto. En efecto, si el art. 14.Uno de éste estipula la sujeción a la normativa de territorio común para las entidades con volumen superior a seis millones de euros que realicen un porcentaje igual o superior al 75% en dicho territorio, cabría plantearse el siguiente dilema: ¿si Navarra es territorio común a efectos de localización de operaciones hay de ello que deducir que también lo es a efectos normativos? Es decir, ¿puede aplicar la normativa foral navarra un contribuyente domiciliado en el País Vasco que realice el 76% de sus operaciones en Navarra y al cual la Hacienda estatal considere que se subsume en el supuesto de tipificación normativa contemplado en el art. 14 del Concierto? Si se defiende que Navarra es territorio común desde el Concierto habrá que llevar a sus últimos extremos esta consideración y extenderla a cualesquiera de las manifestaciones del poder tributario, es decir, no cabe circunscribir dicha consideración al ámbito de localización de hechos imposables, pero negarla en el ámbito recaudatorio y, sobre todo, en el plano normativo. De forma que, con estos razonamientos, se llegaría a dos conclusiones igualmente absurdas: de un lado que la legislación navarra del IS es normativa común y de otro que, por este hecho un sujeto pasivo podría (se ignora con qué criterios) aplicar dicha normativa.

Ni desde el Concierto puede defenderse que Navarra sea territorio común a ningún efecto (norma-

1.Sin ánimo de entrar en profundidades, la foralidad destaca, sobre todo, en materia tributaria, ya que no hay una foralidad penal, mercantil o laboral e, incluso, la foralidad civil es más limitada que la que atañe al plano fiscal.

2.Los territorios forales son los territorios históricos que integran la CAPV más Navarra; mientras que ésta -con independencia de su status postconstitucional como Comunidad Foral- conservará siempre esta condición, no sucede lo mismo con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que constitucionalmente no es territorio foral, aunque sí lo sean los territorios históricos que integran dicho ente autonómico.

tivo, recaudatorio o espacial) ni, a la inversa, desde el Convenio cabe postular que el País Vasco sea territorio de régimen común, de tal manera que a efectos de la determinación de la normativa aplicable para entidades domiciliadas en el País Vasco, cuyo volumen de operaciones supere los seis millones de euros será menester excluir la proporción correspondiente a las realizadas en la Comunidad Foral, de cara a determinar si iguala o supera el porcentaje del 75% de operaciones realizadas en territorio común. La exclusión de las operaciones realizadas en Navarra, para las entidades antedichas, operaría a los solos efectos de determinar la normativa aplicable teniendo en cuenta las previsiones del art. 14.Uno del Concierto. Sin embargo, y congruentes con nuestra idea de que el concepto de territorio común no puede ser objeto de fraccionamiento interpretativo o de polisemia en función de las distintas manifestaciones del poder tributario de los territorios forales, habría que dar un paso más y considerar que, tanto de lege ferenda como de lege data, la Comunidad Foral de Navarra sería acreedor de la obligación tributaria en el IS de un contribuyente domiciliado en el País Vasco con volumen de operaciones superior a seis millones de euros por la parte proporcional de la cuota que corresponda a operaciones que sean localizables espacialmente en dicha Comunidad de conformidad con las previsiones contenidas en el art. 21 del Convenio.

De lo contrario, se mantendría el absurdo anteriormente señalado en cuya virtud los territorios forales no se beneficiarían, en términos recaudatorios, de manifestaciones de capacidad económica localizables espacialmente en su territorio; ello, en términos abstractos, no sería censurable in se sino fuera porque los regímenes de Concierto y de Convenio obligan a sus titulares no sólo a la financiación de las competencias asumidas sino también a la compensación al Estado -vía cupo, en el caso del País Vasco, vía aportación económica en el caso de Navarra- por la financiación de las cargas generales de éste. Esta aportación ha de salir, evidentemente, de los recursos propios de las Haciendas forales y no cabe que éstos disminuyan como consecuencia de la consideración recíproca del País Vasco y de Navarra como territorio común, desde las respectivas normas reguladoras de su régimen económico-tributario, con consecuencias indeseables desde el plano normativo (en algunos casos) y desde el plano recaudatorio (en la mayoría de los supuestos)¹.

Evidentemente, y a la inversa, una empresa domiciliada fiscalmente en Navarra con volumen de facturación superior a seis millones de euros habría de considerar no realizadas en territorio común las operaciones localizables territorialmente en el País Vasco a los efectos de determinar la normativa aplicable en el IS de conformidad con el art. 18.2 del Convenio. Y esta exclusión se extendería, de acuerdo con los razonamientos anteriores, al plano recaudatorio, de forma que la Hacienda estatal fuera acreedora de la cuota tributaria correspondiente al IS sólo en la parte proporcional correspondiente a las operaciones realizadas en territorio de régimen común stricto sensu, es decir, excluidas las realizadas en el País Vasco².

Para concluir con esta cuestión -referida específicamente a un determinado conjunto de sujetos pasivos del IS y en concreto los que superen un cierto volumen de facturación teniendo su domicilio fiscal en un territorio foral- conviene advertir de la relativa facilidad que asiste a determinadas entidades para, dentro de la legalidad vigente, manipular³ el lugar de realización de las operaciones a fin de situarlas en territorio de régimen común o en territorio foral en función de que sea conveniente o no para la entidad tributar conforme a la normativa autónoma o conforme a la normativa estatal en el IS.

Enlazando con esta idea, resulta más fácil para una entidad el intento de localizar determinadas operaciones en distintos territorios de cara a lograr la sujeción a una u otra normativa que la preten-

1. Entraríamos en una guerra de números -de casi imposible concreción dado el nulo nivel de desagregación territorial de la información sobre la recaudación territorial del IS en función de localizaciones espaciales de hechos imponibles- que nos alejaría del núcleo central de nuestros razonamientos.

2. De lege ferenda, habría que determinar cómo se imputaría la recaudación a cada uno de los territorios históricos que conforman la CAPV dada la disociación entre el sujeto político firmante del Concierto -la Comunidad Autónoma- y los sujetos políticos titulares del poder recaudatorio -los territorios históricos-, cuestión que habría que resolver acudiendo a la normativa interna del País Vasco, lo que serviría para reforzar nuestra tesis en cuya virtud el ordenamiento estatal y los ordenamientos autonómicos obligan en todo el territorio español, cualquiera que sea el lugar de radicación o domiciliación del sujeto pasivo del impuesto.

3. El verbo carece de connotación peyorativa alguna; la afirmación del texto es especialmente relevante en el caso de entidades financieras que pueden, a su voluntad, localizar determinadas operaciones de activo donde deseen (por ejemplo un macrocrédito puede imputarlo a la oficina central de Bilbao o de Madrid), con independencia del lugar de su domicilio fiscal y de la residencia del cliente.

sión de modificar el punto de conexión determinado por el domicilio fiscal de la misma. Tentación ésta última que puede tener sentido, no obstante las dificultades que puede conllevar para determinadas actividades, en el caso de contribuyentes con volumen de facturación inferior a seis millones de euros donde el criterio del domicilio se erige en único para determinar la normativa aplicable (salvo para las entidades que, cualquiera que sea el lugar de su domicilio fiscal, realicen íntegramente la totalidad de sus operaciones en alguno de los territorios forales como hemos visto anteriormente).

No obstante, nuestro objetivo no es otro sino el de denunciar los eventuales conflictos que pueden plantearse entre Convenio y Concierto y por ello habrá que plantear si cabe que una persona jurídica u otro sujeto pasivo del IS pueda considerarse fiscalmente domiciliado en un territorio histórico del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, de forma concurrente¹. A diferencia de lo que ocurre en el IRPF, esta posibilidad es mucho más remota, aunque existente, sobre todo si las reglas sobre domicilio fiscal de las personas jurídicas y entidades se interpretan de forma aislada y sin poner en conexión entre sí las normas del Concierto y del Convenio. Las reglas de determinación del domicilio fiscal de los sujetos pasivos del IS² son claras y concordes entr ambas normas: en efecto, se considera que una sociedad mercantil tiene su domicilio fiscal en un territorio foral -sea Navarra, sea un territorio histórico de la CAPV- cuando en él tenga su domicilio social siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de los negocios; en caso de disociación entre el domicilio social y el lugar de centralización y dirección se atenderá a este último criterio y, por último y para el caso de que no pudiera establecerse el lugar del domicilio en base a estos criterios se atenderá al territorio donde radique el mayor valor del inmovilizado³. Dado que los criterios son alternativos y, a diferencia de lo que ocurre en el Estado no basta la concurrencia de uno sólo de ellos para considerar que la sociedad está domiciliada en el territorio foral correspondiente, puede llegarse a conclusiones que hay que excluir a priori mediante el recurso a la interpretación conjunta y sistemática de la legislación estatal, del Concierto y del Convenio.

Con ello queremos significar que, prima facie, habrá que determinar si la entidad está o no domiciliada fiscalmente en España y, para ello, habremos de acudir a los criterios establecidos en el art. 8 del RD-Leg. 4/2004, de 5 de marzo. Sólo tras esta operación previa⁴ podremos dilucidar si, dentro del ámbito territorial de aplicación del IS, la entidad está domiciliada en territorio común o en alguno de los territorios forales.

Los eventuales conflictos en torno al domicilio fiscal de las sociedades no se producirán, desde luego, por discrepancias interadministrativas sobre el domicilio social, fácilmente determinable conforme las normas mercantiles, teniendo en cuenta además que aquél no prejuzga, por sí mismo, el domicilio fiscal; el conflicto puede producirse por divergencias sobre el lugar donde está centrali

1. Es decir, que ambas Administraciones consideren que el domicilio fiscal de la entidad societaria radica en su territorio. La concurrencia podría afectar incluso al Estado, de forma que un territorio histórico del País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra y la Hacienda estatal considerasen que una sociedad tiene el domicilio fiscal en su territorio respectivo.

2. Por razones de espacio nos concentraremos en las personas jurídicas que no son los únicos contribuyentes del IS, aunque no todas las personas jurídicas sean sujetos pasivos del IS; prescindiremos, por tanto, de las reglas especiales previstas para los sujetos de derecho -o antes sin personalidad jurídica- que sean sujetos pasivos del IS y para los establecimientos permanentes de entidades no residentes, que tienen interés para el IRNR pero no para el IS.

3. Véase art. 8.1.b) del Convenio y art. 43.Cuatro.b) del Concierto.

4. Y la integración en el ámbito territorial del IS español es previa porque, de lo contrario, podríamos llegar a la conclusión de que la entidad es no residente. De forma muy burda pero expresiva, una entidad con domicilio social en Bilbao pero cuya dirección y gestión radique en Luxemburgo y en dicho país se encuentre localizado el mayor valor de su inmovilizado sería no residente según el Concierto, pero esta conclusión no puede extraerse sin antes haber determinado si es o no residente en España; teniendo en cuenta que la normativa estatal considera residentes en territorio español a las entidades que tengan en éste su domicilio social no cabe duda alguna de que, en el ejemplo antedicho, la sociedad sería residente en España, por tener su domicilio social en Bilbao, pero se consideraría domiciliada fiscalmente en territorio común.

zada la gestión administrativa y la dirección de la empresa¹, en tanto en cuanto no creemos que puedan prosperar conflictos interadministrativos en caso de divergencia entre lugar de radicación de la sede de dirección efectiva² y de centralización de la gestión y el lugar de radicación del mayor valor del inmovilizado.

Como siempre un ejemplo ayudará a comprender nuestro razonamiento: supongamos una sociedad con domicilio social en Navarra con un volumen de facturación inferior a seis millones de euros, dedicada en exclusiva al arrendamiento de viviendas y que tiene en dicho territorio foral centralizada la gestión administrativa y la dirección empresarial; todas las viviendas destinadas al arrendamiento están radicadas en el País Vasco y la entidad en cuestión opta por la aplicación del régimen especial de arrendamiento de viviendas previsto en los arts. 104 quater y quinquies de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre del IS³. Todas las viviendas se encuentran situadas en el País Vasco, siendo a este territorio imputable la radicación del mayor valor del inmovilizado empresarial y, evidentemente, todos los ingresos de la empresa se localizan en cualesquiera de los territorios históricos donde radiquen los inmuebles, conforme lo dispuesto en el art. 16 del Concierto. En este caso, podemos encontrar que una empresa con un inmovilizado superior a los 90 millones de euros⁴ situado íntegramente en el País Vasco y con unos rendimientos íntegros localizables igualmente en dicho territorio tributaría exclusivamente a la Hacienda Foral de Navarra aplicando la normativa de ésta, siendo estéril cualquier intento de las Diputaciones Forales correspondientes para lograr no ya que se aplique la normativa del territorio histórico en cuestión sino incluso para conseguir una parte de la cuota del IS del citado sujeto pasivo. La única fórmula para lograr los dos propósitos antedichos sería que las Haciendas forales de los territorios históricos plantearan conflicto en torno al domicilio fiscal de la entidad, puesto que si se considerase que éste radica en el País Vasco la situación variaría radicalmente. Sin embargo, en el ejemplo antedicho, ni el art. 43 del Concierto ni el art. 8 del Convenio ofrecen resquicio alguno para defender, con visos de éxito, que la sociedad no tenga su domicilio fiscal en Navarra -puesto que en dicho territorio radica su domicilio social y la centralización de la gestión y dirección de los negocios- y una vez alcanzada esta conclusión no encontramos ningún argumento que permitiera defender competencia alguna de las Haciendas forales del País Vasco, es decir, que no cabría enervar la competencia normativa y recaudatoria de la Comunidad Foral de Navarra.

Únicamente sería posible combatir el lugar de radicación del domicilio fiscal si la sociedad en cuestión tuviera centralizada la gestión administrativa en Navarra pero la dirección de los negocios (por ejemplo, la selección de inmuebles y de localidades donde materializar las inversiones) se realizase en Madrid o en Barcelona, supuesto en el que sí podría prosperar la pretensión del País Vasco a la luz del Concierto⁵, de cara a localizar el domicilio fiscal de la sociedad en su territorio. Y

1.Obsérvese que tanto la norma estatal del IS como el Concierto y el Convenio exigen la concurrencia -y así lo demuestra la utilización de la conjunción copulativa- de los dos requisitos (centralización de la gestión y de la dirección de los negocios) con lo que cabe plantearse, y no sólo de lege ferenda, qué ocurre si hay una disociación entre territorio de centralización de la gestión y territorio de dirección de los negocios, disociación que puede ser entre territorio común y territorios forales o entre éstos. ¿Cabe entender que, en este supuesto, no es posible determinar el domicilio fiscal con arreglo al criterio principal y hay que acudir al criterio subsidiario del lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado?

2.El concepto "sede de dirección efectiva" se utiliza por el art. 8 del RDLegislativo 4/2004, de 5 de marzo, del IS estatal al tipificar los requisitos para que una entidad se considere residente en territorio español, definiéndose como el lugar donde radica la dirección y el control del conjunto de las actividades de la sociedad.

3.Donde se regula el meritado régimen especial en el IS; dicho régimen presenta variaciones significativas respecto de su homónimo estatal contemplado en los arts. 53 y 54 del RDL 4/2004. Si hemos elegido el ejemplo de una sociedad de arrendamiento de viviendas es por la trascendencia e importancia que puede tener el caso, en el supuesto de que los territorios históricos decidan incorporarlo a la normativa autónoma del IS.

4.Suponiendo una rentabilidad media del 5% en el arrendamiento de viviendas podríamos encontrar en esta situación con empresas cuyo inmovilizado ascendiera a 20.000 millones de pesetas (120 millones de euros) constituido por inmuebles sitos en el País Vasco.

5.Evidentemente, la atracción de la sociedad en cuestión a la normativa de cualesquiera de los tres territorios históricos de la CAPV podría forzarse ofreciendo un régimen especial para las sociedades dedicadas en exclusiva al arrendamiento de viviendas más beneficioso que el establecido por Navarra o por el Estado. Y en este punto el mayor beneficio para el contribuyente, como se demuestra en la legislación foral navarra, no deriva de los porcentajes de bonificación de la cuota íntegra, sino de la regulación de los requisitos para que la sociedad pueda acogerse al citado régimen especial del IS.

si hemos puesto el caso de las sociedades acogidas al régimen especial de arrendamiento de viviendas en el IS es para ejemplificar las disociaciones anómalas que provoca el punto de conexión del domicilio fiscal y las dificultades que plantea su discusión por parte de las Haciendas implicadas, a la par que favorece la deslocalización de contribuyentes entre las distintas Haciendas forales e, incluso, entre éstas y el Estado para el caso -improbable- de que fuera la sujeción a la normativa estatal la que determinase un régimen más favorable para el sujeto pasivo que haya optado voluntariamente por este régimen especial del IS¹.

En materia de domicilio fiscal de las sociedades llama la atención que el art. 43 del Concierto (e idéntico precepto del Convenio) no prevea norma similar a la que rige para el cambio de residencia habitual de las personas físicas en el IRPF, a las que, como vimos en nuestra anterior colaboración, se les imposibilita el citado cambio cuando tenga por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. De modo esquemático, si una persona física domiciliada en Gipuzkoa traslada su domicilio a Navarra (o a territorio de régimen común) y se cumplen las condiciones del art. 43.7 del Concierto, la consecuencia sería que el citado cambio de residencia no produciría efectos de cara al IRPF (y al Impuesto sobre el Patrimonio). En cambio si una sociedad domiciliada en Vizcaya traslada su domicilio fiscal a Navarra (por ejemplo, para acogerse a la normativa foral en el IS sobre el régimen especial de arrendamiento de viviendas), dicho cambio de domicilio no ofrece ningún problema ni plantearía ninguna objeción desde el Concierto. ¿Por qué se establece una norma cautelar -criticable desde todo punto de vista- para las personas físicas y no se prevé idéntica norma -que hubiera sido igualmente criticable pero que, al menos, demostraría una cierta coherencia del legislador- para las sociedades, sobre todo si tenemos en cuenta que en muchos casos es más fácil lograr el cambio de domicilio fiscal de una persona jurídica que de una persona física? La respuesta a esta cuestión constituye un arcano no sólo desde el Concierto sino también desde el Convenio -cuya normativa es similar en este punto- pero sirve para apoyar una opinión particular no demostrable empírica ni jurídicamente: que el Estado no ha entendido los regímenes forales -e incluso ni siquiera entiende las consecuencias tributarias del Estado de las Autonomías para las Comunidades de régimen común- y que tanto Concierto como Convenio desconocen las consecuencias de los cambios de domicilio fiscal de las entidades que, en principio, caen bajo sus respectivos criterios de sujeción, posibilitando el cambio -sin peaje o norma restrictiva alguna- de dicho domicilio a voluntad del contribuyente, con lo que se estaría sembrando la simiente para una eventual guerra de atracción de sujetos pasivos sobre la base del ejercicio de competencias normativas en el IS, conflicto de política legislativa que puede ser preocupante si se realiza entre territorios forales o, para mayor precisión, entre Navarra y el País Vasco.

Descendiendo a la normativa vigente y continuando con el problema del domicilio fiscal de las empresas, tanto el Concierto como el Convenio imponen a los sujetos pasivos del IS el deber tributario expreso de comunicar a "ambas Administraciones" el cambio de domicilio fiscal siempre que origine modificaciones en las competencias para exigir el citado tributo, deber que, a diferencia de lo que ocurre en el caso de las personas físicas en el IRPF (no en cualesquiera otros impuestos que pudieran serles de aplicación), no puede entenderse cumplido con la presentación de la autoliquidación del IS ante la Administración que el sujeto pasivo considere competente como consecuencia del cambio de domicilio fiscal.

Dos cuestiones llaman la atención en este punto: de un lado, que el deber impuesto por los arts. 43 del Concierto y del Convenio se refiere al cambio de domicilio fiscal (no de domicilio social, al ser el traslado de éste irrelevante in se para determinar el punto de conexión) sólo cuando el traslado determine una variación del acreedor tributario, no de la normativa aplicable, aunque el cambio de acreedor suele ir acompañado de una modificación de la normativa por la que se regirá el sujeto pasivo que ha variado su domicilio fiscal. Pero, teniendo en cuenta la redacción del Concierto, si una sociedad domiciliada fiscalmente en Vizcaya traslada su domicilio a Madrid y, antes del traslado, tributaba en cifra relativa de negocios (es decir, en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada territorio) no estaría sujeta al deber contemplado en el art. 43.Cinco del Concierto,

1. Aunque ello nos alejaría en exceso del objeto de nuestra colaboración, cabe reseñar que en algunas ocasiones la utilización de las potestades normativas derivadas del Concierto y del Convenio no constituye un mecanismo ofensivo de las Haciendas forales sino defensivo frente a la posible deslocalización de contribuyentes, lo que puede resultar relevante en el IS por razones que veremos a continuación en el texto principal. En otros términos, si determinadas entidades domiciliadas fiscalmente en el País Vasco no trasladan su domicilio a territorio común es por la acción legislativa de los territorios históricos cuya normativa no busca en la generalidad de los supuestos la atracción de empresas, sino evitar la deslocalización de contribuyentes.

puesto que no han variado los acreedores de su obligación tributaria¹, aunque se haya alterado la proporción en que tributa a cada uno de ellos. Ciertamente, en el caso de entidades con volumen de facturación inferior a seis millones de euros, el traslado del domicilio desde territorio de régimen común -o desde territorio foral navarro- a territorio vasco determina un cambio de acreedor y una variación en la normativa aplicable para calcular su obligación tributaria, pero, y esto es lo trascendente, es la variación del acreedor y no de la normativa aplicable lo que determinaría la exigibilidad del deber tributario de comunicación.

Por otro lado, el sujeto pasivo del IS tendrá que determinar -a los efectos de precisar si está o no sometido al citado deber- si el cambio de domicilio fiscal implica una modificación subjetiva del acreedor, ya que si considera que no se produce la concatenación entrambas circunstancias no estaría sometido a dicho deber y, por tanto, no cometería infracción tributaria alguna en caso de omisión del deber de comunicación. De forma que el contribuyente del IS no sólo tiene el deber de autoliquidar, de realizar pagos fraccionados, retenciones, etc sino que, además, tiene que interpretar -con los riesgos que ello conlleva- los puntos de conexión y los criterios de sujeción del Concierto y del Convenio en el IS, exponiéndose a que la Administración considere que el incumplimiento de este deber es constitutivo de una infracción tributaria simple. Ante esta circunstancia y teniendo en cuenta el objeto final de la norma controvertida cabe plantearse si no hubiera sido más simple imponer, con carácter general y sin condiciones, el deber de comunicación del cambio de domicilio fiscal sin supeditarlo al hecho de que esta variación implique o no un cambio en el acreedor de la obligación tributaria y sin pronunciamientos -conforme se redacta la norma del Concierto, en sentido negativo- sobre la modificación o no de la normativa que regula la citada obligación.

A estas dos cuestiones, habrá que añadir otra que atañe directamente al objeto de nuestro estudio, puesto que revela una vez más las incoherencias del desconocimiento mutuo del Concierto y del Convenio; si una sociedad traslada su domicilio fiscal desde cualquier territorio histórico del País Vasco a Navarra o a la inversa, ¿cuáles son las Administraciones tributarias a quienes hay que comunicar el cambio de domicilio fiscal para cumplir con la normativa aplicable? Puesto que tanto el Concierto como el Convenio hablan de la comunicación a “ambas Administraciones” y desde una lectura vertical donde los territorios forales implicados sólo se comunican con el Estado y no con otros territorios forales entre sí, parece que los arts. 43 de las respectivas leyes se están refiriendo a la Administración del Estado -en todo caso- y a la Administración del territorio histórico del País Vasco y/o de Navarra donde tuviera anteriormente su domicilio fiscal la sociedad que traslada éste.

De donde se colegiría, en una interpretación gramatical de los preceptos afectados², que si una sociedad domiciliada en Vizcaya traslada su domicilio fiscal a Navarra cumpliría con las previsiones del art. 43 del Concierto comunicando el cambio de domicilio a la Diputación Foral de Vizcaya y a la Hacienda estatal, de modo que la Comunidad Foral de Navarra se enteraría de la existencia de un nuevo contribuyente en el IS cuando éste presentase ante la Hacienda Tributaria de Navarra la declaración-liquidación del IS o, previamente, a través de la traslación de la comunicación del cambio de domicilio por parte del Estado. A su vez, cabría plantearse el interés que tiene en el ejemplo antedicho la Hacienda estatal en conocer el cambio de domicilio fiscal, ya que ello no le supone el nacimiento de ninguna competencia normativa o recaudatoria en el supuesto de que la sociedad afectada tenga un volumen de facturación inferior a seis millones de euros. De forma esquemática habría que concluir que la variación del domicilio se debe comunicar a un destinatario del deber previsto en el Concierto que no es titular del poder normativo ni recaudatorio derivado del cambio de domicilio fiscal, mientras que la comunicación del sujeto pasivo del IS no ha de trasladarse al nuevo titular de la obligación tributaria, cuya exacción lleva aparejada, además, la sujeción a su normativa

1. La expresión “cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este impuesto [el de Sociedades]” es errónea o, por lo menos no demuestra la verdadera voluntad del legislador al establecer este deber tributario, puesto que el deber impuesto al sujeto pasivo del IS pivota exclusivamente sobre la variación cualitativa de la competencia recaudatoria (competencia para exigir, como dice el Concierto), competencia perfectamente dissociable de la competencia normativa, con lo que la variación en el titular de ésta -se anude o no al cambio de domicilio fiscal- no implica, a nuestro juicio, deber alguno de comunicación para la sociedad.

2. Tanto el Concierto como el Convenio no se refieren a las administraciones respectivas sino que se refieren a “ambas administraciones”, lo que obliga a deducir que se están refiriendo al Estado y al territorio foral donde la sociedad tenía su domicilio fiscal.

propia en el IS¹.

Para concluir con el cúmulo de cuestiones conflictivas, tanto el Concierto como el Convenio establecen en el art. 43 una presunción iuris tantum en cuya virtud se presume que no ha existido “cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el ejercicio anterior o en el siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad”². Los preceptos en cuestión desatinan, en primer lugar, a la hora de fijar los destinatarios de la presunción, que no son todos los sujetos pasivos del IS sino exclusivamente aquéllos que tengan la condición de personas jurídicas, de forma tal que la norma del Concierto y del Convenio excluye de su ámbito de aplicación a los sujetos de derecho que, siendo contribuyentes por este impuesto, no sean personas jurídicas de acuerdo con la tipificación de nuestro ordenamiento privado. En segundo lugar -y a diferencia de lo que ocurre con las personas físicas- no se prevén las consecuencias anudadas a la aplicación de la presunción por parte de la Administración tributaria implicada, aunque cabe deducir que la entidad en cuestión seguirá tributando al acreedor y conforme a la normativa aplicable antes del fallido (¿) cambio de domicilio fiscal³.

En tercer lugar, las expresiones del Concierto y del Convenio en punto al aspecto temporal adolecen de una manifiesta ambigüedad que puede ser fuente potencial de conflictos; en efecto, y prescindiendo de las diferencias entre año anterior y ejercicio anterior, cabe plantear la aplicación de la presunción en el caso de que el cese de la actividad empresarial, tras el cambio de domicilio fiscal, se produzca en el período impositivo inmediatamente posterior aunque el transcurso de este lapso anudado a la dimensión temporal del hecho imponible del IS no implique el transcurso del período temporal vulgar del año o del período jurídico-mercantil del ejercicio anterior, según nos refiramos al Concierto o al Convenio. La mezcolanza de referencias a conceptos mercantiles y la inexistencia de referencia a conceptos tributarios -período impositivo del sujeto pasivo del IS- puede llevar a situaciones realmente paradójicas; demasiadas cuestiones y demasiado poco espacio como para profundizar en incoherencias debidas al legislador.

En cualquier caso, y con ello concluimos esta colaboración destinada íntegramente al IS, creemos relevante destacar que, de cara a determinar la normativa aplicable en dicho impuesto para los sujetos pasivos con volumen de facturación superior a seis millones de euros y domicilio fiscal en el País Vasco las operaciones realizadas en la Comunidad Foral de Navarra no pueden considerarse realizadas en territorio común de cara a determinar si superan o no el porcentaje del 75% de las operaciones realizadas en el mencionado territorio. A la inversa, las entidades con domicilio fiscal en Navarra y volumen de operaciones superior a seis millones de euros no deben computar las realizadas en el País Vasco como localizadas en territorio de régimen común a los efectos de precisar si tributan a ambas Administraciones aplicando la normativa foral o la normativa estatal.

1. Y si no fuera por el hecho de que muchas de las rentas de las sociedades se someten a retención en la fuente (con el control tributario que ello implica), hallaríamos que sociedades que trasladan su domicilio fiscal entre territorios forales sujetos formalmente a regímenes tributarios diferenciados -Concierto y Convenio- se encontrarían en una especie de limbo jurídico, puesto que el nuevo acreedor desconocería la sujeción del nuevo contribuyente, al no habersele comunicado la variación del domicilio fiscal y no poder, en consecuencia, activar el punto de conexión correspondiente.

2. La norma transcrita es la contenida en el art. 43.3 del Convenio; por su parte, el art. 43.Ocho del Concierto varía levemente la expresión y habla de “año anterior”.

3. Silencio del Concierto y del Convenio en relación con esta presunción que contrasta con la prolijidad y concreción con la que regulan el cambio de residencia habitual de las personas físicas.