

I.- INTRODUCCION.

Cuando en abril de 2014 recibí la amable invitación del Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco para participar en un número monográfico de ZERGAK, donde se sintetizara lo más relevante de la Junta Arbitral del País Vasco, desde su constitución en 2008 hasta la fecha, sentí una especial satisfacción, por acordarse de un humilde servidor público que tuvo la suerte de haber pertenecido a la primera Junta Arbitral, aunque no llegué a completar el mandato por haber cesado a petición propia al entrar a formar parte, de forma efímera, del Gobierno Vasco. Por otro lado, tampoco podía sustraerme a la invitación, dado el entusiasmo, la diligencia y la amistad que me une con el coordinador de este número, el profesor Merino Jara (a la sazón, renovado como miembro de dicha Junta en 2014) y con un jurista excepcional, maestro de generaciones y primer Presidente de la Junta Arbitral del País Vasco, como es el profesor Palao Taboada, al cual la laberíntica legislación estatal en materia de clases pasivas le ha privado de seguir al frente de dicha institución, que conoce perfectamente y cuyo magisterio veíamos, en la práctica, quienes trabajábamos con él en la elaboración de las ponencias¹.

Por otro lado he de señalar que el profesor Merino, en julio de 2014, me ofreció total libertad para elegir el tema que deseara, respetando, como siempre he hecho, la prelación académica. Le sugerí dos cuestiones que siempre me habían parecido dignas de estudio y, por razones que no vienen al caso, elegimos de consuno el que examinase las relaciones –jurídicas evidentemente- entre las dos Juntas Arbitrales de los territorios forales, es decir, la del País Vasco y la de Navarra, donde ya apreciamos indicios de antinomias legislativas, interacciones y un conjunto de problemas que, sin una modificación de la le-

(*) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la UPNA

gislación vigente, todavía persisten, a nuestro juicio, por mucho que haya recaído doctrina del Tribunal Supremo, intentando determinar cuál de las Juntas Arbitrales es la competente en el caso de conflictos entre los territorios históricos del País Vasco² y la Comunidad Foral de Navarra. En el apartado 1.a) del art. 66 del Concierto se establece la competencia de la Junta Arbitral para resolver los conflictos, en lo que ahora interesa, entre las Diputaciones Forales y la administración de cualquier otra Comunidad Autónoma en relación con determinados aspectos de los tributos concertados. Evidentemente, hay que huir del nominalismo y aunque sea una Comunidad Foral, con un acceso muy especial a la autonomía, debe ser considerada como Comunidad Autónoma a efectos del Concierto.

En el caso de Navarra, cuya Junta Arbitral se constituyó antes que la del País Vasco (argumento que, como veremos, ha sido sostenido en alguna ocasión para atribuirle competencias en



¹ Un recuerdo, desde la amistad, también para Nekane Bolinaga y para José Ramón Martínez que fueron los primeros Secretarios de la Junta Arbitral, y cuyo trabajo coadyuvó –en especial en los primeros meses- a que el ingente trabajo acumulado se fuese despachando con el orden y la diligencia debidos. Y también un recuerdo para Mikel Ortega, siempre tan eficiente en los primeros momentos e igualmente dispuesto a resolver cuestiones de intendencia en todo momento.

² El nuevo art. 66 del Concierto (en la redacción dada por el Anexo de la Ley 7/2014, de 21 de abril) ha efectuado una leve reordenación de las funciones de la Junta Arbitral; en todo caso, nótese cómo no se prevé, «expressis verbis», el planteamiento de conflictos en el caso de discrepancias entre la CAPV y la Administración estatal o autonómica en relación con los tributos de aquella. El peculiar mecanismo de financiación de la CAPV, la sujeción de ésta a los límites de la LOFCA (en especial a su art. 6) y la inexistencia de impuestos propios dignos de ser mencionados hace bastante inviable que se plantee ningún conflicto de este tipo. Por otro lado, la CAPV no tiene tributos concertados, sino que esta expresión sólo es predicable de los territorios históricos.

la resolución de conflictos en detrimento de la Junta Arbitral del País Vasco –en adelante, JAPV–), es menester acudir al art. 51.1.b) del Convenio Económico (en la redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio) para observar que es competente, también en lo que ahora nos interesa, para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con determinados aspectos de los tributos cuya exacción corresponda a la Comunidad Foral de Navarra³. Evidentemente, no podemos compartir, ni siquiera plantear, una interpretación en cuya virtud - puesto que no se mencionan a las Diputa-

³ Nótese cómo, a diferencia del Concierto, en el caso de la Comunidad Foral no se habla, sino en ocasiones puntuales, de *tributos convenidos* (que sería la expresión más lógica, en concordancia). Ello se debe, entre otras causas (no es la única ni la más relevante, puesto que obedece a razones históricas) al hecho de que la modificación del art. 2.2 operada por la Ley 25/2003, de 15 de julio permite a la Comunidad Foral establecer tributos distintos de los convenidos (esta es la expresión que literalmente utiliza el precepto), los cuales han sido objeto de un severo correctivo en las SSTC 208/2012, de 14 de noviembre (pese a desestimarse el recurso interpuesto por el Estado) y, recientemente, en la 110/2014, de 26 de junio (donde se declara inconstitucional y nula la Ley Foral por la que estableció el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica). En ambos casos, el TC considera aplicable no el Convenio sino la LOFCA a lo que la segunda de las sentencias citadas llega a denominar “tributos propios forales”. En todo caso, en la Comunidad Foral coexisten los tributos convenidos y los tributos propios (salvo acuerdo en la Junta de Cooperación, o reforma del Convenio, el siguiente en ser enjuiciado por el TC es el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito, aprobado por la Ley Foral 6/2014, de 14 de abril).

No obstante, desde la Junta Arbitral de Navarra (Resolución de 15 de julio de 2005 en el primer conflicto suscitado) se ha considerado que “El término tributos convenidos no es propio de la jerga histórica del Convenio Económico. A diferencia del País Vasco donde ha existido siempre una diferencia clara entre impuestos concertados y no concertados, el régimen foral de Navarra no ha utilizado hasta fechas muy recientes (hasta 1990, por lo que se nos alcanza) la expresión tributos convenidos, y lo ha hecho con un significado distinto al que corresponde a los tributos concertados. El carácter convenido o no convenido de un tributo no determina ni condiciona la competencia estatal o navarra sobre el mismo. En el ámbito foral navarro, la distinción entre tributos convenidos y no convenidos no se refiere a la competencia tributaria sino al cálculo de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado, también conocida como cupo contributivo, para el que se tienen en cuenta los impuestos estatales in-

ciones Forales ni a los territorios históricos⁴- se considere no competente a la Junta Arbitral de Navarra (en adelante JAN) cuando se produzcan los meritados conflictos o discrepancias que son inevitables, básicamente por razones estrictamente geográficas.

Un punto en común entr ambas Juntas Arbitrales es la fecha tardía de su efectiva constitución, lo cual originó –al menos en el caso del País Vasco, que, por razones obvias, es el que más conocemos en sus orígenes- una serie de problemas que no es menester relatar aquí y que básicamente afectaban a conflictos suscitados antes de la efectiva constitución de la Junta. Por otro lado téngase en cuenta que en la CAPV, la Junta prevista en el Concierto de 1981 no llegó siquiera a constituirse y que la establecida en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se constituyó, formalmente, el 4 de abril de 2008.

Por su parte, y pese a su mayor continuidad en el tiempo, y al hecho de que el Convenio vigente data de 1990 (si bien, debemos tener en cuenta la reforma fundamental realizada en 2003⁵), los

cluidos y los no incluidos en el Convenio, a los que se da el nombre de convenidos y no convenidos”.

En el caso de Navarra, pese a ser parcialmente cierto lo que afirma la Resolución, se distingue entre tributos cuya exacción corresponde a aquella (que serían los tributos convenidos) y tributos que son competencia exclusiva del Estado (art. 3). A diferencia de lo que sucede en el Concierto (donde se distingue entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común), la atribución de la exacción de un tributo a Navarra lo es en el plano meramente recaudatorio, sin que necesariamente implique que no tenga que aplicar las mismas normas que el Estado, de tal manera que, parafraseando el Concierto, puede haber tributos convenidos de normativa navarra y de normativa común. En cuanto a la aportación económica de Navarra al Estado juegan parámetros distintos de los que parecen deducirse de la Resolución citada; no obstante, el diferente «nomen» que utilicen Concierto y Convenio no supone una diferencia jurídica radical entr ambos, o al menos no cabe atribuirle las consecuencias que parecen extraerse de la mencionada Resolución.

⁴ En todo caso, ante la inevitable reforma del Convenio, creemos que podría subsanarse este lapsus calami para evitar pronunciamientos como los derivados de la interpretación literal que no suscribimos.

⁵ La redacción primigenia del Convenio de 1990 en punto a los miembros de la JAN planteaba un pro-

tres miembros de la JAN no se nombraron sino en 2003⁶ y realmente fue en 2004 cuando comenzó a actuar, en unas condiciones jurídicas precarias, salvadas gracias al conocimiento de sus miembros, puesto que hasta el año 2006 no se aprobó el Reglamento correspondiente⁷. Por el contrario, en el caso del País Vasco, el Reglamento de la JAPV se aprobó antes del nombramiento de sus miembros, en concreto mediante el Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre⁸, claramente inspirado en el Reglamento de la Junta navarra, aunque presentaba los mismos problemas hermenéuticos, lo cual, ab initio, suscitó algún recurso contencioso-administrativo estimado por el TS.

Si nos hemos detenido, con cierta exhaustividad, en el proceso de creación y constitución de las respectivas Juntas Arbitrales es, como hemos adelantado y señalaremos, posteriormente, para salir al paso de alguna posición procesal fundamentalmente proveniente del Gobierno de Navarra, como veremos, que consideraba, en primer lugar, que la JAPV era incompetente para la resolución de conflictos que afectasen a tributos cuya exacción correspondiese a la Comuni-

blema, puesto que mantenía la fórmula del Convenio de 1969 si bien añadía un miembro más por parte del Estado y de la Comunidad Foral, de tal manera que eran nueve miembros, con la siguiente composición: a) cuatro designados por el Ministerio de Hacienda; b) cuatro designados por el Gobierno de Navarra y c) el Presidente, en quien debía concurrir la circunstancia de ser miembro del TS, nombrado por el Presidente del TS, a propuesta del CGPJ y oído el TSJNavarra. En el caso de que el conflicto se suscitase con otra Comunidad Autónoma, el Ministerio de Hacienda sustituiría a uno de sus representantes por otro designado a propuesta del órgano de gobierno de la Comunidad afectada.

El problema que planteaba no era sino el difícil encaje del Presidente-Magistrado del TS con la delimitación del Poder Judicial deducible del art. 117 de la CE, del cual se desprende que no es misión de los integrantes de este poder del Estado formar parte de órganos interadministrativos de resolución de conflictos. De ahí el cambio que, siguiendo el modelo del Concierto vasco de 2002, se operó por la Ley 25/2003, de 15 de julio.

⁶ Mediante Orden HAC/3302/2003, de 19 de noviembre y Orden Foral 349/2003, de 26 de noviembre.

⁷ En concreto, el RJAN se aprueba mediante Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

⁸ Modificado recientemente por el Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo.

dad Foral y, subsidiariamente, que siempre era competente la JAN en base a argumentos un tanto inconsistentes, entre los que –podemos adelantar– destacaban el hecho de que el régimen de Convenio se hubiera mantenido inalterado desde 1841 (cosa que no sucedió en el caso del País Vasco) o que la constitución anterior de la JAN a la JAPV le otorgaba una suerte de prelación procesal. Ya tendremos ocasión de exponer en profundidad estos argumentos y ver cuál es la posición del Tribunal Supremo.

En todo caso, y por encima de los razonamientos de parte (sea de las Diputaciones forales vascas, sea del Gobierno de Navarra), legítimos en un debate estrictamente procesal, hay algo que inmediatamente llama la atención y que es imputable al legislador estatal en último extremo, pues a través de sus normas (si bien guardan un procedimiento especial de elaboración) se incorporan Concierto y Convenio al ordenamiento jurídico. Lo que llama la atención es la profunda incomunicación entre ambas normas, que es fuente de conflictos, de tal manera que, sintéticamente, puede afirmarse que el Convenio representa un acuerdo entre el Estado y Navarra, siendo el Estado la totalidad del territorio nacional menos dicha Comunidad Foral, en tanto que el Concierto podría seguir el mismo esquema⁹, de forma tal que, para el País Vasco, Navarra quedaría incluida en el concepto Estado que maneja el Concierto. Lo cual es políticamente y constitucionalmente cierto, pero no empece que la existencia de cuatro sistemas tributarios forales distintos produzca, de consuno con la precitada incomunicación entre las Leyes del Convenio y del Concierto, efectos perniciosos y conflictos en la determinación de los puntos de conexión ante concretos sujetos pasivos, etc., que, al final, debemos determinar donde residenciar en sede administrativa antes, en su caso, de llegar a la sede jurisdiccional.

⁹ No obstante, hay que tener en cuenta que la titularidad de los derechos históricos y, en lo que nos interesa, de la potestad tributaria en los tributos concertados corresponde a las Juntas Generales y a las Diputaciones Forales, no a la CAPV, la cual, como Comunidad Autónoma, no es titular de ninguna potestad en relación con los mencionados tributos ex Concierto.

En este sentido -y de «lege ferenda»- no estaría mal que instituciones territoriales diferenciadas (Comunidad Foral de Navarra y territorios históricos del País Vasco) pero que tienen en común la foralidad -cuya máxima expresión se produce en el ámbito tributario- reconocida en la Disposición Adicional 1ª de la CE, convencieran al Estado y se convencieran mutuamente que es mejor la colaboración que la discrepancia o la ignorancia mutua, teniendo en cuenta que los máximos afectados por esas discrepancias -que llegan nada menos que a discutir cuál es la Junta Arbitral que tiene que dirimir las- son, normalmente, los contribuyentes, en especial en aquellos supuestos (y prueba hay en distintas resoluciones de las Administraciones forales en conflicto) donde se les reconoce un determinado derecho (paradigmático es el supuesto de las devoluciones en el IVA, si bien ha sido loable el esfuerzo de ambas Juntas y del TS por establecer un criterio claro) para cuya exigibilidad se declaran incompetentes respectivamente.

Después de esta introducción, más extensa de lo querido, donde hemos ido apuntando las ideas basilares de nuestra colaboración, hora es que abordemos, de manera sistemática, los principales problemas previos que suscita determinar la competencia de una u otra Junta Arbitral en el caso de conflicto entre una Diputación Foral vasca y la Comunidad Foral de Navarra, adentrándonos, en ocasiones, en cuestiones que, prima facie, nada tendrían que ver con la cuestión de fondo, si no fuera por el precedente material que sirve de soporte a la solución procesal y reiterando la advertencia que sólo una reforma de ambas leyes -Convenio y Concierto- permitirá resolver la cuestión, ya que, en el ínterin, estaremos al albur de la jurisprudencia, no enteramente convincente, del Tribunal Supremo.

II.- EL CONCEPTO DE TERRITORIO COMUN EN EL CONCIERTO Y EN EL CONVENIO.

Aunque pueda parecer sorprendente que, para tratar de dirimir la Junta competente para la resolución de conflictos entre territorios forales, recurramos a la delimitación del concepto de territorio común ex Concierto y ex Convenio cuando, además, existe jurisprudencia del TS al

respecto, es básica la comprensión de este concepto, porque manifiesta la incomunicación jurídica entre ambos instrumentos reguladores de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, amén que de él se pueden extraer algunos ejemplos en cuya virtud dicha incomunicación provoca efectos, a nuestro juicio, indeseados. Aun cuando el problema se plantea tanto en el IVA como en el Impuesto sobre Sociedades es en éste último donde más relevantes son las diferencias materiales, puesto que, como sabemos, tanto los territorios históricos como la Comunidad Foral, en el caso del IVA, han de ajustarse a las mismas normas, materiales y formales, que las vigentes en cada momento en territorio común.

Pues bien, en el caso de la imposición sobre la renta de las sociedades, el Convenio y el Concierto utilizan expresiones dispares que, sobre todo, en el caso del primero, hacían dudar que territorio común fuera el resto del Estado menos Navarra; por su parte, esta duda es menos patente en el caso del Concierto Económico.

Ambos textos, al referirse a los sujetos pasivos que tributan a ambas Administraciones, utilizan para determinar la normativa aplicable el lugar donde radique el domicilio fiscal, de tal manera que aplicarán la legislación foral sólo cuando el mismo se encuentre en Navarra o en Bizkaia, Gipuzkoa o Araba, en lo que a nosotros interesa¹⁰. No obstante, cuando el volumen de operaciones supere los 7 millones de euros y el realizado en territorio común sea igual o superior al 75% del total de dichas operaciones, quedan sometidos a la normativa del Estado (art. 18.2 del Convenio) o a la normativa de territorio común (art. 14.1, segundo párrafo del Concierto).

Sin embargo, mientras que el Concierto habla de territorio común, el Convenio no utiliza esta expre-

¹⁰ El punto de conexión del domicilio fiscal sólo se utiliza cuando el volumen de operaciones sea inferior a 7 millones de euros. En caso contrario, tributan en proporción a una u otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio. Por ser esta distinción sobradamente conocida no haremos hincapié en ella.

sión sino que habla de territorio de régimen común, con lo cual se suscita la duda de si se trata de una simple errata del legislador o si, por el contrario, ambas expresiones tienen un significado diferente, en especial en el caso de Navarra, que es más precisa en su delimitación negativa de las operaciones realizadas fuera de su territorio¹¹.

Evidentemente, esta distinción puede parecer intrascendente si tenemos en cuenta que, en una interpretación sistemática de ambas normas – Convenio y Concierto – se habla de tributar conjuntamente a ambas Administraciones (art. 19.2 del Convenio y art. 15.2 del Concierto) y, según el significado gramatical del adjetivo, la expresión sólo puede referirse a Navarra/Diputaciones Forales y al Estado. En un extenso y documentado dictamen¹² ya expusimos las razones por las cuales estimamos que el concepto de territorio de régimen común que utiliza el Convenio no puede identificarse con el resto del Estado menos Navarra, sino que habría que excluir también al País Vasco, que no es territorio de régimen común. Y que, también, pese a que la expresión utilizada es diferente, tampoco cabe, en materia tributaria, deducir del Concierto que territorio común es el resto del Estado (incluida Navarra), de tal manera que ambos textos, con distintas expresiones, utilizan territorio común como concepto equivalente a territorio no foral.

Sólo con ello evitaríamos situaciones en las que es menester aplicar la normativa estatal, aunque el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades

no realice materialmente ninguna operación en territorios no forales, teniendo, además, su domicilio en Navarra o en alguno de los territorios históricos¹³. La JAN tuvo ocasión de pronunciarse en dos ocasiones (Resoluciones de 4 de abril de 2008, conflictos 16 y 17), aunque curiosamente en ninguna de las dos resolviese un conflicto (pese a la expresión utilizada y que hemos extraído de las citadas resoluciones y de la doctrina del TS que señalaremos a continuación) sino sendas consultas respecto de las cuales no se alcanzó un acuerdo en el seno de la Comisión Coordinadora prevista en el art. 67 del Convenio, razón por la cual la cuestión fue elevada a la JAN, conforme lo dispuesto en el apartado 2.g) del citado precepto. Las Resoluciones citadas hacen una loable interpretación de las posiciones de las Administraciones interesadas¹⁴, ofreciendo una excursión (bastante extensa y en ocasiones inne-

¹¹ En el conflicto 17 que desemboca en la Resolución de la JAN de abril de 2008, que veremos *ut infra*, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales argumenta que los términos (diferentes) utilizados por el Concierto y el Convenio son "sinónimos" (sic), añadiendo algo que nos sorprende, y que veremos no acoge exactamente ni la JAN ni el TS, en cuya virtud "al considerar el territorio vasco como «común» a efectos del Convenio con Navarra, la normativa común aplicable sería la vasca no la estatal como sostiene la Comunidad Foral de Navarra".

¹² Dictamen sobre "El concepto de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades a efectos de determinar la competencia para la exacción del citado tributo", (abril 2004). Por razones de elemental confidencialidad, no señalaremos la empresa que solicitó el dictamen.

¹³ Supongamos un sujeto pasivo con domicilio fiscal en Navarra, que realiza el 24% de sus operaciones en la Comunidad Foral y el 76% de las operaciones en el País Vasco. Con la interpretación finalmente aceptada por el TS, ese sujeto aplicaría la normativa del Estado e ingresaría en este un porcentaje de la cuota del IS equivalente a las operaciones realizadas en el País Vasco, al ser considerado este como territorio común. El mismo ejemplo se puede postular a la inversa, es decir, un sujeto pasivo domiciliado en Bizkaia (que era el supuesto del dictamen) que realiza el 24% de sus operaciones en el País Vasco, un 3% en Navarra y un 73% en territorio común (entendido como no foral). La pretensión –finalmente desestimada por el TS– era que tributase en régimen de cifra relativa de negocios pero aplicando la normativa del territorio histórico de Bizkaia puesto que no realizaba más del 75% de sus operaciones en territorio común, sino que en los territorios forales realizaba el 27% de sus operaciones. La Oficina Nacional de Inspección consideró que Navarra era territorio común a efectos del Concierto y, tras un largo y proceloso camino procesal, el asunto concluyó en el TS. Que el supuesto haya sido calificado como absurdo (*vid. nota siguiente*) no exime que pueda producirse.

¹⁴ En palabras de la JAN, "Este es el caso que la Comunidad Foral de Navarra ha presentado como prueba del supuesto absurdo a que conduce la consideración del País Vasco como territorio común, pero no puede decirse que sea una situación extravagante la de la sociedad domiciliada en Navarra que realice el 75% de sus operaciones en el País Vasco y quede sometida a la normativa del Estado. Esa normativa del Estado es, desde la perspectiva de las Convenio, cualquier normativa estatal no navarra, tanto la emanada de las Cortes Generales como la de las Juntas Generales vascas, pues no es el Convenio el lugar adecuado para distribuir competencias de inspección entre el Estado y las Diputaciones vascas"

cesaria, ya que la consulta se refería *stricto sensu* al Impuesto sobre Sociedades y más en concreto al art. 18.2 del Convenio) sobre los distintos impuestos y preceptos del Convenio que utilizan las expresiones territorio común o ambas Administraciones para llegar a la conclusión, plasmada en el acuerdo, que "el concepto *territorio de régimen común* del artículo 18.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra debe considerarse integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra".

Dos consideraciones sobre esta Resolución, antes de entrar en la doctrina del TS: por un lado, pese al esfuerzo de los miembros de la JAN, no hemos logrado entender cómo justifican que territorio de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades sea equivalente a territorio común, puesto que el análisis riguroso de todos los impuestos que realiza sólo sirve para definir el calificativo, no el sustantivo o, dicho en otros términos, ¿por qué y para qué en el art. 18.2 del Convenio se utiliza "territorio de régimen común" cuando, por ejemplo, en otros preceptos se habla de territorio común o de territorio del Estado? Es la duda que nos sigue asaltando, no obstante, reconocer la solidez de la Resolución.

Por otro lado, hay una contradicción flagrante y, posiblemente, un exceso de la JAN a la hora de determinar la legislación aplicable. Hemos visto (nota anterior) como, acertadamente considera que el Convenio no es la norma adecuada para determinar la legislación aplicable en la distribución competencial entre el Estado y el País Vasco; dando por válida esta premisa, cabe suponer que tampoco la JAN es competente para determinar cuál es la normativa aplicable (estatal o vasca) una vez que ha considerado que el País Vasco es territorio común a efectos del Convenio. Pese a ello, estima que la normativa apli-

Desde luego, este sería el párrafo más interesante de la Resolución, si aislamos la referencia concreta a las competencias de inspección, es decir, que, «obiter dicta», la JAN considerase en el supuesto tratado que se aplicaría la normativa vasca, no en cuanto foral, sino en cuanto común. Veremos en el texto principal que es un espejismo, porque al final se decanta por la otra opción.

cable es la estatal, cuando, precisamente en líneas anteriores habíamos atisbado que sostenía lo contrario acogiendo las tesis del Ministerio de Hacienda¹⁵. En cualquier caso y salvo estas dos objeciones menores, queda clara la posición de la JAN.

No obstante, el Gobierno de Navarra recurrió en vía contencioso-administrativa y ello desembocó en la STS (recurso 365/08) de 26 de mayo de 2009 que resuelve la cuestión confirmando las Resoluciones de la JAN (aunque nos hayamos centrado en una, la otra es meramente reiterativa); la citada sentencia es muy escueta pero clarificadora. Los principios básicos que sienta son los siguientes y los citamos literalmente por no ser muy extensos:

- a) "En dicho Convenio [Económico] son dos las administraciones territoriales que concurren. De una parte, la Comunidad Foral de Navarra, cuyo territorio está perfectamente delimitado a estos efectos, de otro lado, la Administración del Estado, cuyo territorio no está menos perfectamente delimitado, el resto del territorio español que no es la Comunidad Foral de Navarra"

¹⁵ En concreto, señala la Resolución citada lo siguiente: "En nuestra opinión, la normativa estatal es la normativa del Estado, incluyendo en ella el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que no atribuye al País Vasco la facultad de regular el Impuesto sobre Sociedades para entidades que no tengan su domicilio en el País Vasco, por más que allí se realice la totalidad de las operaciones de dicha sociedad. Según hemos apuntado en páginas precedentes, no excluimos que existan razones para pensar que esta solución no es la más deseable, pero no por ello es absurda y jurídicamente rechazable. Sólo el legislador competente para aprobar o modificar el Convenio o el Concierto es quien puede legítimamente optar por otros criterios distintos de los que actualmente se desprenden de su texto" Ignorábamos que una de las funciones de la JAN fuese interpretar el Concierto vasco; con independencia de que, paradójicamente, estemos de acuerdo con esta interpretación, creemos que se extralimitó en las funciones que tiene asignadas. No obstante, no hemos tenido acceso al texto de la consulta y por ello no podemos extraer consecuencias de si la sociedad solicitaba, además de la interpretación del concepto de territorio de régimen común, que se le señalase la legislación aplicable, en cuyo caso, levantamos estas objeciones.

- b) "La segunda conclusión que de todo esto se deriva es la de la absoluta imposibilidad de considerar la existencia de un tercer territorio, distinto al de las administraciones intervinientes, pues si así fuera su ausencia en el Convenio crearía serias dudas sobre la validez del mismo, lo que claramente no desean ninguno de los litigantes".
- c) "La tercera nota es la de que es indiferente la diversidad del territorio que integra el denominado "territorio de régimen común" de la Administración del Estado, pues lo relevante y determinante es que todo él configura el territorio de la Administración del Estado en el Convenio. Por eso, el meritorio esfuerzo desplegado por la representación de Iberdrola¹⁶ a fin de acreditar que en la Constitución Española, Estatutos de Autonomía y Leyes Especiales se distingue entre "territorio de régimen común" y "territorio foral" es baldío. Aunque tal interpretación sea correcta, lo relevante, lo decisivo, lo crucial, lo determinante del litigio que ahora decidimos no es la concepción de lo que sea "territorio de régimen común en el ordenamiento español" sino lo que en la Ley del Convenio Especial del Estado con Navarra, que interpretamos, se considera como tal y que no es otra cosa que todo el territorio español que no es Navarra".

Aunque sigamos discrepando de la doctrina del TS, no cabe otro remedio que acatarla y así se hizo desde la JAPV en alguna de sus resoluciones que no vamos a enumerar, para no alargar en exceso este epígrafe. Tras señalar, acertadamente, para centrar el objeto del proceso, que

¹⁶ Aunque sea anecdótico, es curiosa la participación de la citada sociedad en el proceso, ya que no había sido la empresa consultante en ninguno de los dos conflictos que, acumuladamente, resuelve la STS que comentamos. Incluso el propio TS se pregunta en concepto de qué es parte en el proceso (demandante o demandado), porque no lo señala en el escrito de personación. Ni fue parte en las resoluciones combatidas, ni impugnó las mismas pero como su posición era sustancialmente idéntica a la de la Comunidad Foral de Navarra y "ostentaba un evidente interés en otros procedimientos", fue admitida.

"El objeto de este litigio radica en decidir la interpretación de los términos "territorio de régimen común" utilizados por el artículo 18.2 y otros de la Ley del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra", entra en el tema de la normativa aplicable, de forma indirecta, primeramente, al asumir las conclusiones del Abogado del Estado y de las resoluciones combatidas, y, más adelante, de forma expresa porque, como señala, "los razonamientos no son sino una consecuencia insoslayable del principio expuesto" (FJ 4º). Y, para mayor claridad, en el mismo fundamento jurídico copia (por ello no lo reproducimos) el fundamento jurídico 41 de la Resolución de la JAN de 4 de abril de 2008, con lo cual también la cuestión de la legislación aplicable queda resuelto por la doctrina de nuestro alto tribunal¹⁷.

Como hemos señalado anteriormente, la JAPV no pudo por menos que aceptar el criterio del TS y, por lo tanto, no existe discrepancia entre ambas Juntas Arbitrales.

En todo caso, y con ello concluimos este epígrafe, con esta concreción de lo que se entiende por territorio común se consuman las observaciones que hacíamos en la introducción en el sentido de que, desde el vigente ordenamiento jurídico, Navarra y los tres territorios históricos del País Vasco son compartimentos estancos, lo cual puede –y de hecho da lugar– originar supuestos que se han calificado como absurdos y a los cua-

¹⁷ Incluso, para reforzar su tesis, cita un Acuerdo de la Comisión Coordinadora (esta era la denominación que tenía, conforme el art. 40 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo) del Concierto Económico de 7 de abril de 1995 donde se señalaba literalmente que "Por último, es necesario apuntar que dado que la empresa operará en territorio común, en territorio de la Comunidad Foral de Navarra, con respecto a la aplicación del Concierto, el territorio de la Comunidad Foral será considerado territorio común, con todas las implicaciones que conlleva en el cálculo del volumen de operaciones y del lugar de localización de las mismas". El refuerzo, con cita de un acuerdo administrativo, podía haber sido ahorrado si tenemos en cuenta que, como señalamos al principio, el Concierto (en su versión de 1981 o de 2002) nunca ha utilizado la expresión "territorio de régimen común" que es lo que se debatía en el proceso contencioso. Reiteramos que es una expresión únicamente del Convenio y algún significado jurídico debería tener el que se aparte de lo señalado en el Concierto.

les sólo puede poner coto una reforma de la legislación¹⁸.

Pero no debemos olvidar que nuestro objetivo es examinar el papel de las respectivas Juntas Arbitrales y determinar si es posible que se planteen conflictos desde órganos administrativos situados en uno u otros territorios forales y que planteen problemas de incompetencia, opuesta como excepción por la Administración frente a la que se dirige la solicitud. En este sentido, habrá que acudir a la casuística que nos suministran las resoluciones procurando ofrecer una descripción del problema y plantear las vías de solución.

III.- DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA SOBRE RESOLUCION DE CONFLICTOS HORIZONTALES Y JUNTAS ARBITRALES DE LOS TERRITORIOS FORALES¹⁹.

Los problemas que devienen de la incomunicación entre Convenio y Concierto repercutieron,

¹⁸ Las Resoluciones de la JAN y la STS reproducidas se refieren al Impuesto sobre Sociedades. Por salirnos de este impuesto, podemos poner un supuesto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones donde la regulación del Concierto y del Convenio ha sido tradicionalmente distinta. Así, si una persona traslada su residencia desde Navarra hasta Bizkaia y pasa a tener su domicilio fiscal en este territorio histórico pero fallece antes de que hayan transcurrido cinco años desde el cambio de residencia, sabemos ex art. 25.Dos del Concierto que las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Pues bien, ¿cuáles son las normas de territorio común? Según se desprende de la STS comentada, serían las normas contenidas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con lo cual los causahabientes tributarían a Bizkaia aplicando la normativa del Estado y no la de Navarra, lo cual es absurdo pero deriva del hecho de considerar a Navarra como territorio común desde el Concierto. Y ya no queremos complicar más el ejemplo si la Comunidad Autónoma de procedencia es, por ejemplo, Madrid, porque entonces habría que plantear la cuestión de si aplica íntegramente la norma estatal o, al tratarse de un tributo cedido para las Comunidades de régimen común, aplicaría también la normativa en materia de reducciones o tarifa establecida por la Comunidad de Madrid. Como puede observarse los ejemplos no son tan extravagantes como a primera vista parecen.

¹⁹ Aunque bastante antiguo, ya intuíamos alguno de estos problemas, en DE LA HUCHA CELADOR, F. *El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico*

de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales en REDF, Ed. Civitas, Madrid, núm. 123, 2004, pp. 559-601.

en un primer momento, en las relaciones entre las Administraciones forales implicadas y, por extensión, fue menester la creación de doctrina administrativa que, acertada o erróneamente, enervase la tradicional resistencia a que una Junta Arbitral que no fuera la prevista en la norma reguladora de sus derechos históricos en materia tributaria pudiera resolver un conflicto cuando se consideraba que afectaba a tributos concertados (País Vasco) o convenidos (Navarra). En otros términos, si una Diputación foral planteaba ante la JAPV un conflicto que implicase a Hacienda Tributaria de Navarra, la excepción tradicionalmente opuesta era la incompetencia de dicha Junta Arbitral. Lo mismo, como veremos, sucedía a la inversa cuando, entre otras, la Diputación Foral de Bizkaia era parte en un conflicto promovido por la Hacienda Tributaria de Navarra ante la JAN. Por otra parte, como veremos, no había doctrina administrativa consolidada ni doctrina jurisprudencial –que no llega sino en 2013- de tal manera que en un primer momento ambas Juntas tuvieron que hacer un esfuerzo hermenéutico notable para resolver la declinatoria de competencia opuesta por una de las partes (siempre la Administración frente a la que se dirige el conflicto).

Y ya el paradigma de las contradicciones se producía cuando ambas Administraciones se requerían mutuamente de incompetencia en relación con un determinado contribuyente o con una relación jurídica individual, lo cual sucedió, por ejemplo, en el caso del IVA, tributo en el que los cambios de domicilio fiscal arrastrando devoluciones pendientes desde otra Administración constituyó un clásico en determinados momentos²⁰.

mico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales en REDF, Ed. Civitas, Madrid, núm. 123, 2004, pp. 559-601.

²⁰ Si bien es cierto que, numéricamente, los mayores conflictos de este tipo se produjeron entre Administraciones forales y la AEAT, y el problema ha quedado definitivamente resuelto. Dicho de forma expresiva, cualquier Administración (estatal, navarra o vasca) se consideraba no competente para las devoluciones cuando se producía un cambio de domicilio fiscal que originaba un "arrastre" de tal manera que si bien la devolución podía corresponder total o parcialmente a operaciones realizadas en otro territorio, la solicitud de

No obstante, algunos autores se habían pronunciado sobre el problema, antes que se resolviesen los primeros conflictos, y justo es que hagamos una referencia a alguno de ellos. En este sentido, me ocupé de este asunto en dos ocasiones en el año 2006; en la primera de ellas ya señalaba como "los mecanismos de solución de conflictos entre territorios forales aparecen resueltos bajo un prisma vertical y no horizontal por nuestro ordenamiento, es decir, con la intervención del Estado, ya que así se deduce de la presencia de representantes por él propuestos en ambas Juntas Arbitrales"²¹. Tras proceder a examinar los preceptos reguladores de ambos órganos, sentaba que sólo desde una interpretación "ultraliteral" del art. 51 del Convenio se podía negar la competencia de la JAN para resolver conflictos en los que estuviera implicada no sólo la Hacienda Tributaria de Navarra sino también una Diputación Foral.

Entendíamos entonces y suscribimos ahora que no cabe la competencia concurrente o compartida entre ambas Juntas Arbitrales y que "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"²². Estamos exponiendo brevemente nuestra posición en 2006 y ocasión habrá, a la vista de la existencia posterior de doctrina administrativa y jurisprudencial, para concluir si esta postura tiene sentido y puede mantenerse en los momentos actuales. Tras consideraciones de «lege ferenda» que, hic et nunc, no se cimien-

aquella se producía una vez operado el cambio de domicilio fiscal.

²¹ *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Fundación Ad Concordiam, Bilbao, 2006; págs.170-186. En concreto el entrecorrido del texto se contiene en la pág. 180, si bien el argumentario íntegro exigiría transcribir un número ingente de razonamientos, cosa que sería impropia de esta colaboración.

²² DE LA HUCHA CELADOR, F., op.cit. p. 182.

tan hoy, señalaba que "no cabe plantear que la competencia de las Juntas Arbitrales²³ respectivas corresponderá a aquélla ante quien se inicie el procedimiento o se suscite el conflicto (lo cual constituiría una alternativa) puesto que se compeadece mal con cuestiones básicas de Derecho Procesal Administrativo el que el recurrente elija, a su conveniencia, el órgano que ha de resolver la impugnación, el conflicto o la cuestión controvertida". Para concluir esta breve incursión en una de mis obras señalaba que "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". Puesto que los argumentos aquí sintetizados serían repetidos en otra monografía dedicada al Convenio juzgamos innecesaria su reiteración, dando cuenta, simplemente de su existencia²⁴. Carece de relevancia en el problema que nos ocupa, nuestra colaboración más reciente²⁵ en el tema que nos ocupa, que, empero, debe ser sometida a revisión a la vista de la jurisprudencia del TS en la materia (inexistente en el momento de la redacción de aquella).

De esta cuestión se ha ocupado, más recientemente, el profesor SIMON ACOSTA²⁶, si bien desde la perspectiva de la Junta Arbitral de Navarra y del

²³ Obsérvese cómo ya entonces utilizábamos el plural y negaba anteriormente la posibilidad de interpretar literalmente el art. 51 del Convenio, de forma que pertenece a la imaginación de alguien (o a una insuficiente lectura de mis razonamientos) atribuirme que los conflictos entre territorios forales (vascos y Navarra) sólo podrían resolverse por la JACE.

²⁴ *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, FEDHAV, Donostia, 2006, en especial pp. 198-209. Téngase presente que, no obstante la fecha de edición, el libro se concluyó en septiembre de 2005, es decir, antes de la aprobación del Reglamento de la JAN y, por supuesto, de la norma reglamentaria de la JACE.

²⁵ DE LA HUCHA CELADOR, F. *El sistema de gestión y reclamaciones previsto en la Ley General Tributaria: el papel de la Junta Arbitral del País Vasco* en AA.VV. *Tratado de la Ley General Tributaria*. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Ed. Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, Tomo II, pp. 1251-1270.

²⁶ *Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, en *Revista Jurídica de Navarra*, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 48 (2009), págs. 75-105.

Convenio. Tras rechazar, con buen criterio, la interpretación literal del art. 51.1.b) del Convenio para resolver el problema, al considerarlo un "residuo histórico"²⁷, los dos argumentos fundamentales que utiliza para defender la preeminencia de la JAN son, por un lado, la naturaleza paccionada del Convenio y, por otro, que es más antigua que el Concierto²⁸. Ninguno de los dos argumentos nos parece enteramente suficientes, porque no se trata de un problema de preeminencia de órganos, sino, en su caso, de distribución de competencias. Pero, en primer lugar, y aunque lo señale el art. 45 del Amejoramiento y así se denomine la Ley de 16 de agosto de 1841, lo cierto es que, salvo por las especialidades formales en la formación del proyecto de ley y en su tramitación parlamentaria—que, por cierto, son similares a las del Concierto—nunca hemos entendido, ex CE de 1978, que significa una norma paccionada²⁹ ni si el adjetivo, amén del halo histórico, tiene alguna relevancia material (no sólo formal).

En cuanto a la historia del Convenio, a la que el autor, con conocimiento profundo, dedica unos párrafos para justificar su posición, es dudosa su incardinación (si seguimos los rasgos modernos del modelo) en 1841, fecha en la que se produce la desaparición de Navarra como Reino de iure (de facto se produjo años atrás) y su transformación en provincia foral. En el caso de los Concierdos (en plural, -afirmaríamos- puesto que se referían a cada uno de los ahora denominados territorios históricos) es cierto que se introducen en el ordenamiento español con la Ley de 21 de julio de 1876, pero hay que concordar que antes las provincias vascas estaban exentas (no sucedía lo mismo en Navarra desde 1841 al menos, pese a disponer de un régimen tributario particular) y que la citada Ley (derogada por la CE de 1978) intenta pasar a una situación de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas³⁰.

²⁷ No obstante, y siendo cierto el anacronismo, tiempo han tenido el Estado y Navarra para ajustar la redacción, ya que desde 1990 ha habido varias reformas del Convenio.

²⁸ Op.cit. pág. 91.

²⁹ Con el concepto que, modernamente, se le da, los Estatutos de Autonomía serían, por ejemplo, normas paccionadas.

³⁰ Tampoco tiene mucho sentido entrar ahora en un debate histórico sobre si el primer Convenio se contiene o

En todo caso, no vamos a entretener al lector con disquisiciones y legítimas discrepancias históricas³¹ si de ellas no extraemos nada útil para nuestro propósito. Es cierto que el Convenio no puede ser modificado unilateralmente, ni que el Estado puede disponer de las facultades de Navarra a través de una norma donde ésta no participe (como sería el Concierto), pero a la inversa también se produce la misma situación y, por tanto, el Concierto de 1981 y su Junta Arbitral no pueden verse afectados por un Convenio de 1990 (el vigente) aunque se haya modificado sustancialmente en 2003. En todo caso, no creemos que el problema se resuelva atendiendo a criterios de antigüedad de las instituciones o a discusiones bizantinas sobre el concepto de norma paccionada (que se remonta al siglo XIX y que expresa la formación de la norma jurídica a través de un concurso de voluntades) y, por tanto, no compartimos la afirmación en cuya virtud "los conflictos que se susciten entre la Comunidad Autónoma del País Vasco o sus Diputaciones Provinciales (sic) con la Comunidad Foral de Navarra se deben residenciar ante la Junta Arbitral del Convenio"³².

no en la Ley de 1841, porque para ello habría que ahondar en qué se entiende por Convenio. Una posición intermedia es la de ARANBURU URTASUN, M. *Provincias exentas. Convenio-Concierto: Identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, FED-HAV, Donostia, 2006.

³¹ Si bien es cierto que la STS de 9 de julio de 2007 se endereza a efectuar una investigación histórica sobre las diferencias entre Convenio y Concierto, no lo es menos que, indirectamente y sin mencionarla en los fundamentos pero respondiendo a una alegación, dicha doctrina ha recibido un correctivo en lo que se refiere a Navarra con las SSTC 208/2012, de 14 de noviembre y 110/2014, de 26 de junio.

En este sentido, la citada STS fue invocada, como primera alegación, por la Letrada del Parlamento de Navarra y el TC. Expresamente el TC en la primera de las sentencias (FJ 4º) señala que "la competencia en materia financiera y tributaria de Navarra no trae su causa de esta norma [se refiere a la Ley Paccionada de 1841] ni de los Convenios que le siguieron, sino que tiene su origen inmediato e indiscutible en la Constitución, que además se refiere a la actualización de los derechos históricos, lo que implica que éstos no puedan considerarse petrificados".

³² SIMON ACOSTA, E., op.cit., p. 91. Obviando la errata cuando habla de Diputaciones provinciales, en vez de forales, introduce un ejemplo que no atisbamos a comprender cuando señala que, "por esas mismas razones

Rogamos disculpas a otros autores que, con igual esfuerzo, dedicación y justificaciones, han tratado esta cuestión, pero razones de espacio nos impiden profundizar en otras posiciones doctrinales, máxime cuando algunas de ellas (incluidas las nuestras) han de ser objeto de rectificación o de matización a la vista de la doctrina administrativa y jurisprudencial.

En cuanto a la doctrina administrativa, entresacaremos las resoluciones de las Juntas Arbitrales que sean más relevantes, para no dar una extensión desmesurada a nuestra colaboración, ni extendernos –solo las citaremos– en las que constituyan mera reiteración.

En este sentido, hay que tener en cuenta, en primer lugar, la Resolución 10/2011, de 2 de mayo, de la JACE³³ en relación con un conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Hacienda Tributaria de Navarra donde –prescindiremos del fondo del asunto– por esta se opone al requerimiento de inhibición efectuada por la primera en relación con la gestión, liquidación y exacción del IVA hasta la fecha en que se produce el traslado del domicilio fiscal de la entidad desde el citado territorio histórico hacia la Comunidad Foral. La correspondiente Orden Foral se notificó tanto al Gobierno de Navarra como a la AEAT, quien sí contestó afirmando que las competencias eran de la Hacienda Tributaria de Navarra; ante el silencio de la Hacienda Tributaria de Navarra-Gobierno de Navarra, la JACE acordó admitir a trámite el conflicto y notificar el planteamiento a ésta última Administración³⁴.

[¿la antigüedad?, nos preguntamos nosotros], es competente la JACE frente a la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas que se creó en 1996". Creemos que es un problema de competencia, no de antigüedad.

³³ Si bien sólo se ocupa de aspectos procedimentales en relación con la JACE, como su título indica, es interesante la selección efectuada por MERINO JARA, I. *La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental* en ZERGAK, núm. 47, 2014, pp. 133-165; en especial la nota 2 donde recoge los principales artículos doctrinales sobre la JACE.

³⁴ En su reunión de 12 de septiembre de 2008; si citamos la fecha es sólo para determinar que, en la misma, quien suscribe esta colaboración, era todavía miembro

Tras la notificación, el Gobierno de Navarra contesta, oponiéndose a la tramitación del conflicto en base a dos argumentos: por un lado, rechaza la competencia de la JACE (y, en coherencia, no formula ninguna alegación sobre el fondo) y, por otro, considera que estos conflictos deben ser resueltos en la vía contencioso-administrativa.

Centrándonos en la primera cuestión, que es la más relevante, y exponiendo sumariamente sus argumentos, pueden condensarse del siguiente modo:

- a) El carácter bilateral tanto del Convenio como del Concierto y la inexistencia de vínculos o relaciones horizontales en las citadas normas entre los territorios históricos y la Comunidad Foral de Navarra.
- b) Niega que ninguna de las dos Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre las Administraciones forales, añadiendo que supondría una invasión injustificada de competencias el que la JACE resolviese sobre el fondo del asunto. A fortiori, añade que Navarra no es una Comunidad Autónoma sino una Comunidad Foral.
- c) La naturaleza paccionada del Concierto y del Convenio reclamaría que, caso de pretenderse la existencia de órgano arbitral que dirimiese los conflictos entre ambas Administraciones, se conviniese previamente y se plasmase en ambos textos.
- d) Sólo la JAN o los tribunales de justicia pueden anular una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra y puesto que no se ha producido esta circunstancia, el conflicto debe ser resuelto en vía contencioso-administrativa.

de la JACE y por la numeración y el criterio de reparto seguido, el ponente de la futura resolución, si bien la demora en la elaboración de ésta y los cambios en la JACE, por imperativo legal, determinaron que, finalmente, la ponencia fuera realizada por otro miembro, si bien la JACE –esto es anecdótico– nunca ha señalado los ponentes en sus Resoluciones.

Estando bien estructurados los argumentos, hay dos cuestiones que no quedan claras: por una parte, cómo se llega directamente a la vía contencioso-administrativa si no está previsto, en caso de conflicto, en ninguna norma jurídica; por otro lado, y aunque sea un tema menor, se incurre en un nominalismo absurdo cuando se señala, indirectamente, que la JACE solo puede resolver conflictos entre la CAPV y/o los territorios históricos respecto de las Comunidades Autónomas y no frente a una Comunidad Foral, como si ésta, pese a la denominación, no fuera subsumible, constitucionalmente, en dicha categoría general³⁵.

Dejando de lado los argumentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, defensora de la competencia de la JACE, ésta –en la Resolución citada– establece la siguiente doctrina:

- a) Ningún precepto del Concierto Económico excluye la competencia de la JACE para conocer los conflictos entre los territorios históricos del País Vasco (Diputaciones Forales) y la Comunidad Foral de Navarra.
- b) Conforme la STS de 26 de mayo de 2009 (citada en el epígrafe anterior de forma reiterada) se considera, desde una interpretación gramatical del Concierto, que la Comunidad Foral de Navarra es territorio común y tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo al del resto de Comunidades Autónomas.

³⁵ En este sentido sorprende la reiteración de la misma alegación en cualesquiera sedes administrativas o judiciales, puesto que ya se pronunció tempranamente la STC 16/1984, de 6 de febrero (FJ 3º) cuando señaló que “La Comunidad Foral navarra se configura, pues, dentro de ese marco constitucional, como una Comunidad Autónoma con denominación y régimen específicos, que no excluyen su sometimiento, como las restantes Comunidades Autónomas, a los preceptos constitucionales que regulan el proceso autonómico”, añadiendo que la CE de 1978 utiliza el término genérico de Comunidades Autónomas para referirse a cualesquiera clase de entes territoriales que hayan accedido a dicha condición, cualquiera que fuera su forma de acceso (cabe recordar que Navarra se basó en la Disposición Adicional Primera de la CE) o su denominación.

Si bien la Resolución es concisa, los argumentos que utiliza son meridianos a la hora de fijar su competencia.

El segundo pronunciamiento de la JACE tuvo lugar a través de su Resolución 20/2011, de 26 de julio, en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Hacienda Tributaria de Navarra en relación con el domicilio fiscal de una entidad. En este caso, vamos a ser mucho más breves porque, aunque el asunto de fondo sea distinto, las alegaciones son las mismas. De hecho la admisión a trámite del conflicto se produce el mismo día 12 de septiembre de 2008 y el Gobierno de Navarra contesta en los mismos términos que hemos sintetizado a la hora de comentar la resolución anterior.

También la JACE resuelve la declinatoria de competencia en los mismos términos y con los mismos argumentos que hemos señalado anteriormente; la única peculiaridad, si queremos llamarla así, es que, al referirse a las discrepancias en materia de domicilio fiscal, el conflicto se inserta en el art. 66.1.c) del Concierto, precepto que en concreto no señala *nominatim* quienes son las Administraciones interesadas, problema fácilmente resoluble mediante la interpretación lógica y sistemática y la conexión de dicho precepto con el art. 66.1.a) del mismo corpus legal.

La tercera Resolución de la JACE que traemos a colación es la 22/2011, de 27 de septiembre, que trata de un problema similar a la primera (por sintetizar, el traslado de saldos del IVA en caso de cambio de domicilio fiscal). No obstante, aquí hay una declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para admitir una modificación de una autoliquidación practicada por una entidad, como consecuencia del cambio de domicilio, a la que se contesta por la Hacienda Tributaria de Navarra en el mismo sentido, es decir, considerándose también incompetente para la devolución de saldo existente a favor de la entidad hasta el traslado de su domicilio fiscal a Gipuzkoa.

Los argumentos, en fase de instrucción, empleados por el Gobierno de Navarra son idénticos a

los utilizados en las dos resoluciones anteriormente examinadas, si bien en su descargo hay que señalar que se presentaron antes de notificarse la primera resolución, de tal manera que en el momento de su remisión ignoraba cuál era el criterio que seguiría la JACE. Y, evidentemente también, esta tercera resolución de la JACE utiliza los mismos argumentos de la primera para rechazar su incompetencia, siendo innecesaria su reiteración³⁶.

Los mismos planteamientos de las partes y la misma respuesta de la JACE se producen en la Resolución 7/2012, de 31 de mayo.

Por su parte, y pretendemos ser completos en la enumeración de la doctrina administrativa, las Resoluciones 12 y 13/2012, de 28 de septiembre, resuelven sendos conflictos planteados por la Diputación Foral de Araba frente a la Comunidad Foral de Navarra, motivados por las discrepancias existentes entre ambas Administraciones en torno a la domiciliación fiscal de sendos contribuyentes. En estas se produce una levísima variación en la posición de la Hacienda Tributaria de Navarra, ya que, "en aras del principio de colaboración", efectúa alguna consideración en defensa de su posición de fondo (a saber que las entidades no tenían su domicilio fiscal en Navarra), resaltando que, sin embargo, no deben ser tomadas como alegaciones en sentido técnico-jurídico.

La contestación de la JACE era la esperable, pues, además ya contaba con doctrina reiterada en este punto, de tal manera que, con cita expresa de las Resoluciones anteriores³⁷, vuelve a resaltar los argumentos manejados en defensa

³⁶ La única novedad, que podíamos haber soslayado, es que la Diputación Foral de Gipuzkoa utiliza, en defensa de sus tesis favorables a la competencia de la JACE, la Resolución de la JAN de 4 de abril de 2008, que, como recordamos, interpretó el concepto de "territorio de régimen común" del art. 18.2 del Convenio; pues bien, sensu contrario, según los representantes del citado territorio histórico, de la misma se desprende que, ex Concierto, Navarra es territorio común.

³⁷ Como simple advertencia para los interesados hay que tener en cuenta las erratas que contienen las Resoluciones citadas cuando se remiten a algunas de las anteriores; por ejemplo, citan en primer lugar la Resolu-

ción 10/2011, de 20 de enero, cuando en realidad es de 2 de mayo. Igualmente, la Resolución 7/2012 no es de 11 de mayo, sino de 31 de mayo. En todo caso, son erratas fácilmente advertibles desde las bases de datos.

de su competencia y que son sobradamente conocidos.

En el caso de la JAN³⁸, las resoluciones iniciales son más recientes, pero no por ello menos importantes, a fin de conocer la posición de ambas Juntas Arbitrales.

En puridad no cabe considerar como pronunciamiento, la Resolución de 15 de diciembre de 2011 (conflicto 21/2009) puesto que resuelve un conflicto planteado por la Comunidad Foral de Navarra frente a la AEAT. Si la traemos a colación es porque dicha resolución fue recurrida, en vía contencioso-administrativa, por la Diputación Foral de Bizkaia ante el TS, quien, con buen criterio, inadmitió el recurso por falta de legitimación activa, mediante Auto de 30 de abril de 2013; además de ello, hay que tener en cuenta que se invoca por la Diputación Foral de Bizkaia en el conflicto que veremos a continuación.

Si siguiendo un orden puramente cronológico, citaremos, en primer lugar, la Resolución de 22 de febrero de 2013 (conflicto 52/2012) en relación con el conflicto planteado por el Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre tributación, en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, de los servicios facturados por una compañía mercantil como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro. Puesto que la Diputación planteó una declinatoria de competencia, con buen criterio, se falla separadamente de la cuestión principal y por ello no entramos en el fondo de la misma. Básicamente, los argumentos empleados por Bizkaia son conocidos y los resumiremos brevemente:

ción 10/2011, de 20 de enero, cuando en realidad es de 2 de mayo. Igualmente, la Resolución 7/2012 no es de 11 de mayo, sino de 31 de mayo. En todo caso, son erratas fácilmente advertibles desde las bases de datos.

³⁸ Un comentario excelente y recopilatorio de la doctrina de la JAN durante los primeros siete años de existencia se encuentra en SIMON ACOSTA, E. *Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra*, Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 51 (2011), pp. 179-201. Por razones fácilmente advertibles, las Resoluciones citadas en el texto principal no son objeto de comentario, al ser posteriores al artículo doctrinal.

- a) Por un lado, los arts. 66 del Concierto y 51 del Convenio deben interpretarse con arreglo a la realidad jurídica existente en la actualidad
- b) Tanto el Concierto como el Convenio tienen carácter bilateral y paccionado con el Estado y el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, sin que de los mismos se deriven relaciones horizontales entre los territorios históricos del primero y la segunda.
- c) La JAN no puede resolver los conflictos entre la Comunidad Foral y un territorio histórico, sin invadir las competencias de éste, amén de que los citados territorios no han tenido participación en la composición y el nombramiento de sus miembros.

Por su parte, la JAN rechaza la declinatoria en base a los siguientes argumentos. En primer lugar, considera que las alegaciones son consideraciones de «*lege ferenda*» cuya aceptación implicaría atribuir siempre la competencia a la JACE; por otro lado, recuerda que el ordenamiento foral vizcaíno no es originario, adjetivo que la CE predica exclusivamente del Estado, siendo esta tesis extensible tanto a la Comunidad Autónoma del País Vasco como a la propia Comunidad Foral de Navarra. En segundo lugar, apela al argumento histórico para constatar las diferencias entre el Convenio y el Concierto, fundándose, básicamente, en la STS de 9 de julio de 2007, varios de cuyos párrafos transcribe literalmente³⁹, llegando a la conclusión de que el régimen tributario navarro es paccionado e inmodificable unilateralmente, cualidades que no pueden predicarse del Concierto Económico. Si el TS entiende por paccionado el hecho que siga un procedimiento es-

³⁹ Con todo respeto al TS, la exploración del elemento histórico que realiza es cuestionable, sobre todo cuando habla de un "régimen tributario autónomo y propio e *independiente* del sistema tributario estatal y local" (la cursiva es nuestra) para concluir destacando la diferencia histórica entre Convenio y Concierto, ya que mientras que el primero es "considerado como fruto de un acuerdo para la aplicación de la Ley de 1839, el segundo es el resultado de la aplicación y desarrollo de una ley". Admitiendo a efectos dialécticos la distinción histórica, jurídicamente ambos –Concierto y Convenio– derivan de sendas leyes del Estado.

pecial de aprobación que requiera el concurso y acuerdo de las partes, también se predicaría este adjetivo del Concierto y lo mismo cabe decir, desde 1981, de la inmodificabilidad unilateral; de ahí la importancia, a nuestro juicio, de situar ambas normas en la realidad jurídica actual, que era la pretensión de Bizkaia.

Retomando el discurso de la JAN, considera que la confrontación entre los preceptos citados del Concierto y del Convenio plantea un problema de antinomia legislativa que ha de ser resuelto con los medios admitidos en Derecho, entre los cuales cita el de preferencia temporal, el de jerarquía y el de competencia; los dos primeros deben ser descartados, pues dada su naturaleza paccionada ni el Convenio puede derogar el Concierto ni a la inversa y entrambas normas no existe ninguna relación de jerarquía. No obstante, la solución a la que llega la JAN es correcta en el fondo (desestima la declinatoria) pero hartamente discutible en sus argumentos, basados fundamentalmente en que la JAN prevista en el Convenio de 1941⁴⁰ atribuía a ésta la competencia para conocer todas las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación de la presente Ley (el citado Convenio), competencia que se mantuvo en el Convenio de 1969 y en el vigente de 1990, sin que el Estatuto vasco de 1979 ni el Concierto Económico de 1981 pudieran modificar unilateralmente el Convenio. A continuación añade que, frente al Convenio, sólo prevalece la Constitución de 1978 y que, en consecuencia, la interpretación sostenida sólo podría ser rebatida sobre la base de una hipotética inconstitucionalidad sobrevenida del Convenio, como consecuencia de la aprobación de la CE, tesis que no puede ser compartida, a juicio de la JAN.

Igualmente descarta –a nuestro juicio acertadamente– que las discrepancias entre los territorios

⁴⁰ Añadiendo que en el caso del País Vasco no existió una Junta Arbitral, hasta que el Decreto de 29 de febrero de 1952 residenció las competencias en caso de conflictos en el Ministro de Hacienda (previa audiencia de la Diputación y del Consejo de Estado), pero sólo para Araba; siendo esto cierto, se debe a razones históricas, sobrada y dolorosamente conocidas, sin que atisbemos en qué medida ello afecta al fondo de la cuestión.

históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra se diriman, exclusivamente, en vía contencioso-administrativa, en función del criterio de que ninguna de las Administraciones implicadas está sometida a los acuerdos adoptados por la otra, ya que ello implicaría que el contribuyente se pudiera ver afectado por actuaciones paralelas que originasen situaciones de doble imposición provocadas por la falta de coordinación horizontal entre las Administraciones tributarias forales. Nihil obstat, no es ese el argumento para descartar la vía contencioso-administrativa, sino el hecho objetivo de que tanto el Convenio como el Concierto exijan una vía administrativa previa.

Más trascendente es la Resolución de 7 de febrero de 2014 (conflicto 52/2012), que resuelve el conflicto planteado por el Gobierno de Navarra frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre tributación, en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, de los servicios facturados por una entidad mercantil como tarifa de acceso eléctrico a las redes ubicadas en territorio navarro, si bien, como hemos señalado anteriormente, nuestro propósito no es, en modo alguno, entrar en el fondo del conflicto, sino determinar los criterios de competencia esgrimidos y, en su caso, las oposiciones, si las hubiera, alegadas por las partes en esta cuestión. En este sentido, contra la admisión a trámite del conflicto, mediante acuerdo del Presidente de la JAN el 26 de octubre de 2012, se interpuso por la Diputación Foral de Bizkaia recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; no obstante lo cual, la Hacienda Foral de Bizkaia se dirigió a la JAN mediante escrito de 3 de diciembre de 2012 en el que se opone a la admisión del conflicto y califica como nula de pleno derecho la resolución del Presidente de la JAN. Por último, en dicho escrito señala la existencia de litispendencia de su recurso contra la resolución de la JAN, de 15 de diciembre de 2011, relativa a la competencia para conocer de los conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y la Diputación Foral de Bizkaia⁴¹.

⁴¹ Dicha Resolución, como hemos visto en el párrafo anterior, no se refería a ningún conflicto entre la Diputa

Básicamente la solicitud de inadmisión a trámite del conflicto, sin entrar en el fondo del asunto, se fundamenta en los mismos argumentos que ha empleado el Gobierno de Navarra frente a la admisión de conflictos por parte de la JACE; en efecto, la Diputación Foral de Bizkaia estima que el art. 51.1.b) del Convenio Económico y el art. 66.Uno.a) del Concierto, así como la normativa reglamentaria de desarrollo de ambos, deben interpretarse de la misma manera, con arreglo a la realidad jurídica actual⁴². A su juicio, ninguno de ambos contempla los conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, dado el "carácter estrictamente bilateral de la relación con el Estado" del Convenio y el Concierto. Se considera que la Diputación Foral de Bizkaia no ha participado en la composición y nombramiento de la Junta Arbitral de Navarra, por lo que ésta no puede resolver conflictos que afecten a su competencia, para de ello concluir que la controversia debería resolverse ante la jurisdicción contencioso-administrativa⁴³.

ción Foral de Bizkaia y el Gobierno de Navarra y, si bien es cierto que en el momento de presentación del escrito existía litispendencia, cabe recordar que el TS inadmitió el recurso por falta de legitimación activa, como hemos señalado, mediante Auto de 30 de abril de 2013.

⁴² Aunque sea una cuestión menor y colateral, cabe plantearse si las funciones de la Junta Arbitral que recoge tanto el Convenio como el Concierto no se reducen, en realidad, sino a una, consistente en determinar el punto de conexión aplicable. En este sentido, se ha pronunciado la STS de 7 de junio de 2012 cuando señala que "En realidad los tres apartados [del art. 51.1 del Convenio] hacen referencia a conflictos sobre puntos de conexión que surgen en la aplicación del Convenio, dado que la referencia a la proporción de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido y a la domiciliación de los contribuyentes son casos particulares de puntos de conexión".

⁴³ Con independencia del gran rigor técnico y el profundo conocimiento doctrinal y práctico del Concierto, por parte de la persona que redactó el escrito en nombre de la Hacienda Tributaria de Bizkaia, la posible crítica que cabría hacer es similar, mutatis mutandis, a la realizada en su momento al Gobierno de Navarra. ¿En virtud de qué norma cabe acceder directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa? Por otro lado, y con el más respetuoso afecto, teniendo en cuenta los precedentes de la JACE en conflictos entre su territorio histórico y la Comunidad Foral de Navarra, cabe plantearse por qué no se adhirió a la excepción de incom-

Por su parte, la JAN, tras un notable esfuerzo por resaltar las diferencias históricas entre Concierto y Convenio⁴⁴, y una referencia a la STS de 9 de julio de 2007, opta, con buen criterio, por resolver, con carácter previo y por ser de orden público, la cuestión objetiva de incompetencia. En este sentido, rechaza la interpretación literal del art. 51 del Concierto y la teórica semejanza entre el arbitraje y el papel de las Juntas Arbitrales, cuestión que tampoco ofrece mayores problemas pues –coincidimos– estamos en presencia de órganos administrativos que resuelven conflictos interadministrativos, dictando resoluciones ajustadas y fundadas en Derecho.

Por otro lado, y seguimos a la JAN, es evidente que los conflictos en las relaciones horizontales entre la Comunidad Foral de Navarra y los territorios históricos del País Vasco han de tener jurídicamente alguna fórmula de resolución y no sólo ello es importante, sino también es decisivo determinar si para resolver estos conflictos se aplica

petencia planteada por esta última en los asuntos residenciados ante la JACE. En todo caso, ello no enerva ni supone demérito de la estrategia procedimental que cada parte en un conflicto quiera adoptar.

⁴⁴ En el fundamento 20 in fine se señala –a modo de conclusión– lo siguiente: “Desde el momento de su nacimiento hasta el día de hoy, los territorios forales del País Vasco han tenido y tienen un régimen de impuestos concertados, en el que el poder tributario de las Diputaciones Forales sobre cada uno de los impuestos singulares deriva, precisamente, de la concertación de cada uno de ellos. Así fue en sus orígenes y así seguía siendo en el régimen alavés, que sobrevivió durante la dictadura y se mantenía vigente en el momento de la aprobación de la Constitución.

El régimen foral navarro nunca fue de concertación o convenio de impuestos singulares, puesto que Navarra tuvo siempre un sistema tributario propio que se iba armonizando con el general de régimen común mediante sucesivos acuerdos entre la Diputación y el Estado”.

No aclara la JAN que entiende por sistema tributario propio ni si en él cabía el denominado “derecho a inventar impuestos”, por traducir una expresión alemana (Nawiasky, Hensel, etc). O, por utilizar una expresión más cercana “el poder de innovación” en la estructura del sistema tributario navarro no corresponde a Navarra, sino al Estado. En este sentido, antes de la reforma del Convenio de 2003, véase el Dictamen 6/2012, de 31 de enero del Consejo de Navarra.

En todo caso, la presunta diferencia desapareció con el primer Concierto postconstitucional.

el Convenio o el Concierto, si bien en el caso que le ocupaba esta cuestión era menor pues, sobre el punto de conexión del conflicto en cuestión, había coincidencia entrambas normas.

En línea con algunas opiniones doctrinales, el argumento básico que utiliza la Resolución de la JAN merece ser reproducido literalmente: “La preeminencia que esta Junta Arbitral reconoce al Convenio sobre el Concierto no se apoya, en absoluto, en ninguna relación de jerarquía entre ambos, que no existe. Es una cuestión puramente temporal, apoyada en que el Convenio de Navarra y la Junta Arbitral del Convenio existían y fueron refrendados en el momento de aprobarse la Constitución, mientras que la Junta Arbitral del Concierto no se creó hasta el año 1981.

El carácter bilateral que tienen, tanto el Convenio como el Concierto, impiden que uno pueda modificar al otro, pero el Convenio existía con anterioridad, sus disposiciones tenían plena vigencia y no pudieron ser alteradas ni por el Estatuto de Autonomía del País Vasco ni por el Concierto.”

Para concluir y no abusar de las citas literales, aunque son imprescindibles para que se comprendan fielmente los argumentos, señala la JAN que “mientras no se establezca por los cauces actuales de creación del Derecho una regulación que establezca los puntos de conexión y el modo de resolver los conflictos en las relaciones horizontales entre la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco, el Convenio debe prevalecer sobre el Concierto porque el Convenio sólo puede modificarse por el mismo procedimiento establecido para su aprobación: así lo establecía el apartado 3 de la disposición única del título preliminar del Convenio de 1969”.

Evidentemente, la relación Concierto-Convenio no es de jerarquía, pero, entendemos tampoco se resuelve acudiendo al concepto de temporalidad en la creación de las Juntas Arbitrales. En cuanto a que el EAPV de 1979 y el Concierto de 1981 no pudieran modificar el Convenio de 1969 estamos plenamente de acuerdo, pero lo mismo sucede a la inversa en el sentido de que la LORAFNA de

1982 y el Convenio de 1990 tampoco pudieron modificar el Concierto, con lo cual la situación jurídica es la misma. Y la modificación del Concierto de 1981 tampoco pudo realizarse sino a través del procedimiento previsto para su aprobación⁴⁵.

Quizá lo más revelador de la Resolución comentada es que el problema de los conflictos en las relaciones horizontales entre territorios históricos y Comunidad Foral de Navarra ha de solventarse mediante los cauces habituales de creación del ordenamiento jurídico –con lo cual, de «*lege ferenda*», propugna una reforma del mismo, cuestión en la que concordamos-; en cambio no podemos sostener que, en el ínterin, se aplique sólo el Convenio en base al criterio de temporalidad no de la norma sino de la creación de las respectivas Juntas Arbitrales. Hubiera sido más sensato (en este caso) aplicar el Convenio sin referirse a ninguna preeminencia temporal y recurrir al argumento de que, al tratarse de una institución regulada en este, la solución ha de partir de la aplicación de la norma que lo establece.

Obsérvese como la JACE en los conflictos entre territorios forales nunca ha invocado ninguna preeminencia del Concierto, sino que la aplicación de éste deriva de una condición lógica, cuál es el tener que aplicar los criterios y normas contenidos en la norma que regula dicha institución, sin justificar la preeminencia de una u otra norma.

Por último cuando el fundamento jurídico 26 in fine, señala que “la tutela judicial efectiva nos obligaría a efectuar un pronunciamiento sobre el fondo del asunto incluso en el caso de que hubiéramos llegado a la conclusión de que la competencia corresponde a la Junta Arbitral del Concierto”, cabe hacernos una pregunta, según los razonamientos precedentes: si la competencia hubiera sido de la JACE, ¿ésta hubiera tenido que aplicar el Convenio por la preeminencia temporal superior? Es el poso de duda que deja, en materia estrictamente competencial, la resolución comentada, amén de precisar que tanto la Diputación Foral de Bizkaia como la empresa

afectada plantearon la cuestión de incompetencia de la JAN, no la determinación de la norma aplicable, si bien es cierto que la una lleva a la otra, con lo cual huelga, reiteramos, resolver la tacha de incompetencia basándose en la supremacía del Concierto sobre el Convenio.

Salvo estos peros, la resolución de la JAN es amplia, bien fundamentada, y responde al nivel técnico-jurídico de sus miembros, a la par que, a diferencia de la JACE (que tradicionalmente ha guardado silencio), apunta al verdadero problema y es la inexistencia de una regulación jurídica de resolución de los conflictos horizontales.

Cuando, en el último inciso que hemos transcrito, habla de la tutela judicial efectiva, hay que referir ésta a la doctrina del TS, última a la que haremos alusión siguiendo un orden lógico expositivo.

En este sentido, hay que referirse en primer lugar a la STS de 28 de junio de 2013, por la que se resuelve el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra frente a la Resolución de la JACE de 26 de julio de 2011 (que resolvía una cuestión de domicilio fiscal), siendo partes demandadas la Administración General del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa. Sin embargo, esta sentencia tiene, a nuestros efectos, escasa relevancia, puesto que no entra a determinar si la JACE es o no competente, sino que simplemente anula la Resolución combatida por entender que el conflicto se planteó extemporáneamente, en tanto se planteó por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a un acto de la Hacienda Tributaria de Navarra que era consentido y firme.

Trascendente es, sin embargo, la STS de 17 de octubre de 2013, recaída en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra y la empresa afectada contra la Resolución de la JACE de 28 de septiembre de 2012, que hemos visto anteriormente, siendo partes demandadas la Diputación Foral de Araba y la Administración General del Estado.

Básicamente, la Comunidad Foral esgrime que el Convenio puede dar lugar a la paradoja de que

⁴⁵ Cfr. Disposición Adicional Segunda, 1, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

la JAN sea también competente para la resolución del conflicto, dada la similitud entre el art. 66.Uno.c) del Concierto y el art. 51.1.c) del Convenio. Partiendo de esta premisa, "considera que sería de aplicación al supuesto la Ley 25/2003, al ser posterior a la Ley 12/2002, siendo de aplicación la regla de que la ley posterior deroga a la anterior; considera la recurrente que no se hace interpretación lógica y sistemática del precepto aplicado, por la que se justifique la competencia que pregona, sino simplemente una mera afirmación apodíctica que le lleva a dejar fuera de las controversias sobre domiciliación de los contribuyentes de las que conoce la Junta Arbitral de Convenio Económico con Navarra a las que se produzcan entre cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad de Navarra".

Un dato positivo es que tanto la Diputación Foral de Araba como la Comunidad Foral de Navarra reconozcan la laguna existente y la insatisfactoria regulación legal para determinar la Junta Arbitral competente, en tanto que su competencia, en última instancia, como reconoce la Comunidad Foral de Navarra, se hace depender de quien fuera la institución promotora del conflicto, a modo de fuero electivo a voluntad libre y arbitraria de la misma.

Por ello, la Comunidad Foral de Navarra propone dos alternativas; bien que se asigne la competencia en estos conflictos a la JAN, pues el Convenio es una norma paccionada de origen más antiguo que no puede alterarse unilateralmente por el Estado sin acuerdo con el Gobierno Foral ni resultar afectado por pactos más modernos en el tiempo; bien que se asigne directamente la competencia para resolver estos conflictos a la jurisdicción contencioso administrativa, dada la ausencia de una legislación que articule los vínculos o conexiones horizontales entre las Administraciones de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, sin que actualmente exista norma que articule estas relaciones, evitando con ello socavar las competencias de las respectivas Administraciones tributarias de los citados territorios.

Se trata de argumentos sobradamente conocidos, ya expuestos en las alegaciones a las Resoluciones de la JACE, en especial el segundo, al cual le seguimos sin encontrar fundamento jurídico en nuestro ordenamiento, puesto que este articula el mecanismo previo, de naturaleza administrativa, para poder ulteriormente acudir a la esfera jurisdiccional, esfera a la que no es posible acudir de forma directa, ni desde el Convenio ni desde el Concierto.

Por su parte, la STS (FJ 4º) parte de la idea de que, *mutatis mutandis* y a efectos del Concierto, la Comunidad Foral de Navarra es territorio común, conforme la STS de 26 de mayo de 2009 a la que hacemos alusión en el epígrafe anterior. Si a esta idea "añadimos el distinto ámbito territorial y las específicas relaciones que se regulan en el Convenio y en el Concierto, de suerte que como ya se ha indicado desde la perspectiva de aplicabilidad del Convenio a la concreta relación o conflicto a resolver, los Territorios Históricos del País Vasco es territorio en régimen común, y viceversa, desde la perspectiva de aplicabilidad del Concierto, la Comunidad Foral de Navarra, es territorio de régimen común; no es posible salvar el vacío normativo o la contradicción entre normas, de entender que existen, aplicando las reglas generales para salvar las mismas, en tanto que el ámbito de aplicación del Concierto o Convenio, aún que materialmente puedan coincidir, conceptualmente son distintos, aun cuando resulte evidente que ello puede dar lugar a la paradoja que las partes ponen en evidencia".

Obsérvese no tanto lo que dice, que es obvio, como lo que no dice y, en concreto, nada señala sobre una eventual supremacía temporal del Convenio, tal y como argumentaba una de las partes demandantes.

Al TS le interesa la resolución combatida "en cuanto los conflictos entre Administraciones públicas deben dilucidarse ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo, tiene valor el pronunciamiento impugnado de la Junta Arbitral,

en lo que interesa, en cuanto se ha cumplido el tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia previstos en la citada Ley 12/2002, que se configura como vía administrativa previa a la jurisdiccional; sin que haya lugar, por tanto, a declarar la nulidad solicitada por falta de competencia de la Junta Arbitral".

Igualmente, hay que mencionar la STS de 15 de noviembre de 2013, recaída en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Comunidad Foral de Navarra contra la Resolución 7/2012, de 31 de mayo, de la JACE, que citamos en su momento, sin desarrollar los argumentos, puesto que eran reproducción de otros anteriores. No obstante, quede simplemente citada puesto que no entra en el fondo del objeto de nuestro modesto estudio, ya que anula la Resolución por haber resuelto un conflicto planteado extemporáneamente por la Diputación Foral de Guipúzcoa, dirigido frente a un acto de la Hacienda Tributaria de Navarra que era firme y consentido.

Por último, y puesto que la doctrina del TS es importante, señalaremos su Sentencia de 21 de febrero de 2014, recaída en un recurso contencioso-administrativo interpuesto por varias sociedades contra la Resolución de la JACE de 26 de julio de 2012, dejando simple constancia de la misma, puesto que en ella no se entra a dilucidar cuestiones competenciales entrampas Juntas Arbitrales, sino que entra a resolver el fondo del asunto, sin que, además, la Comunidad Foral de Navarra se personase en el proceso.

Por tanto, la doctrina del TS⁴⁶ ha encontrado un precepto legitimador de la competencia de la JACE y, sobre todo, recuerda de forma expresa que para acceder a la vía contencioso-administrativa en los conflictos entre Administraciones previstos en el Concierto se debe cumplir el requisito de la existencia del agotamiento de la vía

⁴⁶ Aunque la sentencia comentada, se apoye en una precedente del mismo TS de 11 de abril de 2013, hemos de señalar que ésta última no se trae a colación pues afecta solamente al fondo del asunto, no a la competencia de las Juntas Arbitrales, ni a las relaciones entre Concierto y Convenio.

administrativa, por muy singular que sea ésta, de tal manera que rechaza el argumento subsidiario de la Comunidad Foral que, ante la falta de competencia de la JACE, los conflictos se resolviesen directamente en vía contencioso-administrativa. Y a la vista de esta doctrina, llama la atención la Resolución de la JAN de 7 de febrero de 2014, por la extensión desmesurada que dedica a resolver la cuestión de competencia y por la insistencia en defender la preeminencia del Convenio frente al Concierto (si fuera a la inversa hubiéramos criticado a la JACE, con los mismos argumentos) cuando para el TS lo decisivo es que exista un acto administrativo previo sustentado en una competencia deducible de cualquiera de ambas normas. Pero también hay que ser crítico, doctrinalmente (otra cosa es como estrategia procesal) con la posición de la Diputación Foral de Bizkaia en especial por su insistencia en mantener unos argumentos muy similares a los de la Comunidad Foral de Navarra en cuanto al acceso directo a la vía contencioso-administrativa.

IV.- A MODO DE CONCLUSIONES.

De la doctrina administrativa y, sobre todo jurisprudencial, examinada en el epígrafe anterior, podemos extraer una serie de conclusiones sobre la resolución de los conflictos horizontales que pueden plantearse entre las Administraciones de los territorios forales, siquiera sea con carácter provisional, así como intentar ofrecer unas pautas pro futuro.

En primer lugar, estimamos que no existe una laguna legal, sino una concurrencia de legislaciones (Convenio y Concierto) que permite resolver los conflictos en materia tributaria entre las Diputaciones forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. El problema radica, entonces, en determinar cuál de los dos corpus normativos se aplica, en el estado actual de la legislación. O, matizando más, cuál es el órgano arbitral competente, pues de la identificación de este se desprenderá la legislación aplicable, si bien ello puede plantear algún problema.

Esta concurrencia de legislaciones no puede resolverse acudiendo a criterios de jerarquía –en

esto hay unanimidad- pero tampoco en base a criterios de temporalidad en la creación de las respectivas Juntas Arbitrales y, ni siquiera, acudiendo a criterios históricos, por mucho que de ellos se pudiera desprender, teóricamente, una diferencia entre Convenio y Concierto.

También existe práctica unanimidad, sobre todo a la vista de la doctrina del TS, que la solución del problema de la resolución de conflictos horizontales entre los territorios forales del País Vasco y Navarra no es prescindir de las respectivas Juntas Arbitrales y plantear el recurso directo a la vía contencioso-administrativa, como así se ha sostenido por las distintas partes, en tanto en cuanto –como ya adelantamos- ello no se desprende ni del Concierto ni del Convenio, amén de que ha sido explícitamente vetado por el TS, quien claramente señala la necesidad de agotar una vía administrativa previa, por muy especial que pueda ser calificada, que está representada por el planteamiento del conflicto y la resolución del mismo por una de las dos Juntas Arbitrales. Sólo contra esta resolución (verdadero y propio acto administrativo) cabe recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del TS, como garantía del cumplimiento de la tutela judicial efectiva que también es predicable de las Administraciones públicas.

Aunque pueda resultar paradójico, y por ello sería conveniente efectuar una reflexión sobre la necesidad de un cambio normativo, respetando los mecanismos de modificación del Concierto y del Convenio, supuesto que la competencia de las Juntas Arbitrales no se resuelve en base a criterios de jerarquía ni de temporalidad, y dando por hecho que el TS ha sido muy pulcro pero escueto en este punto, el criterio, lamentablemente, es determinar la competencia en función de la Junta Arbitral ante la que se plantee inicialmente el conflicto (siempre y cuando ésta lo admita a trámite). La paradoja (inicialmente reconocida por el Gobierno de Navarra y posteriormente por alguna de las Diputaciones del País Vasco) se produce por el hecho de que la Administración que plantea el conflicto tiene una suerte de derecho de elección procesal –que conlleva efectos materiales, como veremos- a la

hora de determinar la Junta Arbitral que va a conocer el conflicto. Si esto fuera así, se produciría una circunstancia añadida y es que la Junta Arbitral competente por este peculiar mecanismo de elección habría de aplicar, prima facie, la norma legal que le sirve de cobertura (Convenio o Concierto). Dando por supuesto que ambas Juntas son imparciales, están formadas por profesionales de reconocida competencia, etc., los resultados no debieran diferir puesto que ambas resuelven con arreglo a Derecho, sin que su función, pese a la denominación, sea equivalente a un arbitraje.

Sin embargo, no se escapa, como bien apunta la Resolución de la JAN de 7 de febrero de 2013, que, en determinados supuestos, los puntos de conexión del Concierto y del Convenio pueden ser distintos, con lo cual aquí sí sería decisiva la Junta Arbitral que resolviese porque, aun admitiendo que la resolución sea conforme a Derecho, se produciría una asimetría en la solución final en función de la norma aplicada, si bien lo más correcto sería que resolviese la antinomia derivada de la concurrencia de ambas normas. Y, desde luego, no encontramos forma alguna, en el estado actual de la legislación, de resolver el problema, más allá que la parte discrepante interpusiese recurso contencioso-administrativo y fuera el Tribunal Supremo quien zanjase la discusión.

En cuanto a las soluciones de «*lege ferenda*», que todas las partes implicadas parecen querer, la más correcta, pero la más compleja, porque implica resolver una cuestión horizontal con soluciones verticales (dando cabida al Estado) sería modificar tanto el Convenio como el Concierto, introduciendo cambios en la composición de las respectivas Juntas Arbitrales cuando el conflicto se plantee entre territorios forales (expresión omnicompreensiva de los territorios históricos del País Vasco y de Navarra). O, subsidiariamente, establecer un procedimiento específico adicional en el Reglamento de ambas Juntas Arbitrales, junto a los que actualmente existen. Sin embargo, esta solución es menos satisfactoria, porque creemos que el problema no se resuelve sólo con una mera modificación procedimental de carácter reglamentario.

Alternativamente –aunque nos genera muchas dudas- podría crearse una Junta Arbitral vasconavarra, enderezada únicamente a resolver los conflictos entre los territorios forales. Dudas que no afectarían a la composición y funciones, sino a su inserción en el bloque competencial de ambas Comunidades, dado que, sin intervención del Estado, se estaría modificando tanto el Convenio como el Concierto, restringiendo parte de las funciones que corresponden a las Juntas Arbitrales actualmente existentes. En el caso de Navarra, esta facultad derivaría del art. 70 del Amejoramiento, aunque somos conscientes de los problemas, no sólo jurídicos, que plantea. Centrándonos en estos últimos, habría que plantear si las funciones de la Junta Arbitral es un tema de su exclusiva competencia –creemos que no- como exige el citado precepto⁴⁷ y ni siquiera la preceptiva comunicación a las Cortes Generales subsanaría este defecto inicial de nuestra propuesta, que debe ser tomada, simplemente, como lo que es, sin extraer de ella mayores consecuencias, teniendo en cuenta, además, que no se trata de una novedad en nuestro pensamiento, pero que ha evolucionado desde 2006, y por ello no vemos viable esta solución *hic et nunc*.

Reiteramos, y con ello concluimos, que la solución deducible de la jurisprudencia del TS no se ha guiado por el criterio de preeminencia temporal de ninguna de las dos Juntas, y en ningún caso ha estimado la derogatoria de competencia de la Junta Arbitral afectada. Al mismo tiempo, ha rechazado la interposición directa de recurso contencioso-administrativo, conforme propugnaba la doctrina.

Para evitar paradojas que existen, aunque se acepten, la única solución viable, si las partes -y aquí hay que incluir al Estado- lo desean, sería modificar el Convenio y el Concierto para subsanar las antinomias competenciales de las respec-

⁴⁷ Sobre este punto y pese a su antigüedad, puede consultarse RAZQUIN LIZARRAGA, M.M. *Las relaciones de la Comunidad Foral de Navarra con las Comunidades Autónomas: Convenios y Acuerdos de Cooperación* en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 10 (1990), pp. 23-32.

tivas Juntas Arbitrales; un modelo a seguir –es una mera sugerencia- podría ser que cuando en el conflicto intervenga o se plantee frente a una Hacienda foral (navarra o vasca) se sustituya uno de los tres miembros de la Junta por otro, nombrado a propuesta de la Administración foral frente a la que se promueve el conflicto. Y, desde luego, lo que queda descartado, a la vista de la doctrina del TS, es que se pueda invocar el carácter paccionado del Concierto y del Convenio para evitar que *la otra Junta Arbitral* resuelva conflictos planteados.

BIBLIOGRAFIA:

ARANBURU URTASUN, M. *Provincias exentas. Convenio-Concierto: Identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, FEDHAV, Donostia, 2006.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales* en REDF, Ed. Civitas, Madrid, núm. 123, 2004, pp. 559-601.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, FEDHAV, Donostia, 2006.

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Fundación Ad Concor diam, Bilbao, 2006

DE LA HUCHA CELADOR, F. *El sistema de gestión y reclamaciones previsto en la Ley General Tributaria: El papel de la Junta Arbitral del País Vasco* en AA.VV. *Tratado de la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Ed. Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010, Tomo II, pp. 1251-1270

MERINO JARA, I. *La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental* en ZERGAK, núm. 47, 2014, pp. 133-165

RAZQUIN LIZARRAGA, M.M. *Las relaciones de la Comunidad Foral de Navarra con las Comunida-*

des Autónomas: Convenios y Acuerdos de Cooperación en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 10 (1990), pp. 23-32.

SIMON ACOSTA, E. *Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, en Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 48 (2009), págs. 75-105

SIMON ACOSTA, E. *Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra*, Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 51 (2011), pp. 179-201.