

I. ACERCAMIENTO A LA MATERIA

1.a) Orígenes del Concierto, naturaleza jurídica e instrumentalización formal

Las relaciones de orden tributario entre Euzkadi y el Estado español se regulan mediante el sistema de Concierto Económico, cuya aplicación provee a la Comunidad Autónoma del País Vasco de los recursos típicos de una Hacienda Pública a través de la recaudación de los tributos. El actual Concierto Económico entre el Estado y la CAPV, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, de artículo único, plasma el acuerdo adoptado entre ambas administraciones en el seno de la Comisión Mixta de Cupo el 6 de marzo de 2002, y regula el sistema de financiación propio del País Vasco, en virtud del cual se establecen las relaciones financieras y tributarias entre aquél y el Estado español.

La aprobación del Concierto vigente por dicha Ley 12/2002, ha sido posteriormente modificada por las Leyes 28/2007, de 25 de Octubre, y por la Ley 7/2014, de 21 de abril, cuyo contenido será objeto de análisis más adelante. El Concierto vigente con carácter de indefinido, se configura como un marco estable que garantiza su continuidad al amparo de la Constitución y del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV), previéndose su adaptación a las modificaciones que experimente el sistema tributario estatal.

El Concierto se estructura en 3 Capítulos, centrándose el primero en los tributos y las relaciones tributarias; el segundo en las relaciones financieras, instrumentalizadas a través del Cupo, y el tercero, en las Comisiones y Junta Arbitral de Concierto Económico.

1.b) Actual Concierto: Relaciones tributarias y autonomía normativa de los TTHH

El capítulo I del Concierto Económico, además de establecer los principios generales aplicables a las relaciones tributarias con el Estado, distribuye las competencias relativas a las capacidades normativas, de inspección y de exacción entre el País Vasco y el Estado, en relación con cada una de las figuras tributarias concertadas que componen el sistema tributario de los Territorios Históricos, estableciendo, asimismo, las reglas necesarias para distribuir las competencias en relación con cuestiones específicas, materiales o formales, de cada uno de los impuestos.

El artículo 1 del Concierto Económico establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, atendiendo siempre al principio de solidaridad en los términos indicados en la Constitución y el EAPV, dentro de la estructura general impositiva del Estado y en coordinación y armonización con el Estado, tal y como establecen los artículos 2, 3 y 4 del mismo.

El régimen de Concierto Económico asegura que el País Vasco disponga de un sistema tributario completo con excepción de aquellas competencias que el propio Concierto, en su artículo 5, califica como exclusivas del Estado. Estas son la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Estos se conocen como tributos no concertados, siendo, por tanto, todos los demás tributos concertados.

De otro lado, se distingue entre tributos de normativa autónoma (IRPF, Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Impuesto del Patrimonio, Impuesto de Sociedades, IRNR con establecimiento permanente, Impuesto de Transmisiones Patrimo-

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

niales ...) y de normativa común (IVA, Impuestos especiales, Impuesto sobre actividades del Juego, el nuevo Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica creado en 2013...), en virtud de la capacidad normativa, o de la ausencia de la misma, de los Territorios Históricos para regular los diferentes impuestos.

Esta diferenciación entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común atiende a la titularidad del poder normativo, es decir, al ente, Estado o Territorio Histórico, bajo cuya normativa se regula su obligación tributaria. En términos generales, los Territorios Históricos del País Vasco gozan de una amplia competencia normativa en los impuestos directos y una muy limitada competencia normativa en los impuestos indirectos. Sin embargo, existen excepciones como el IRNR, impuesto directo con muy limitada autonomía normativa ya que el Concierto Económico señala expresamente que éste es "un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado". Ahora bien, sí se reconoce capacidad normativa respecto a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero. En estos casos se aplica la normativa foral en los mismos supuestos en que se aplica la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades. Otra excepción, en sentido contrario, sería el ITP, impuesto indirecto con amplia autonomía normativa y limitada sólo en las siguientes materias: operaciones societarias, letras de cambio y documentos con funciones de giro.

No obstante, los tributos de normativa autónoma también tienen determinadas limitaciones o supuestos en los que, no obstante su capacidad normativa,¹ se aplica la normativa común. Destacan fundamentalmente las existentes en determinadas retenciones, como actividades económicas o rendimientos de capital mobiliario, o en el IS en los grupos de consolidación fiscal.

También encontramos otras en los hechos im-
ponibles operaciones societarias y documentos

con función de giro en el ITP; en IS o en IRNR con establecimiento permanente, cuando no tributan exclusivamente en el País Vasco y realizan fuera del País Vasco más del 75% de sus operaciones, o en ISD cuando el causante o donatario de bien mueble no haya adquirido la residencia en el País Vasco con más de 5 años de antelación al devengo.

En todo caso, la autonomía normativa de los Territorios Históricos tiene las limitaciones derivadas del artículos 2 y 3 del Concierto, que hacen mención respectivamente a los principios generales y de armonización fiscal con el Estado que se han de respetar necesariamente.

En coherencia con estos principios, la Disposición Adicional Segunda del Concierto señala, asimismo, que en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, o se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta, o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento, lo que asegura que, en cada momento, el régimen concertado se adapte a la situación real y a la estructura del sistema impositivo vigente en el Estado.

La Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE), órgano que rige las relaciones tributarias y financieras entre Euskadi y el Estado tiene, en virtud del artículo 62 del Concierto Económico, entre otras funciones, la de acordar las modificaciones de su texto legal.

Tal y como hemos comentado en la introducción, a partir del acuerdo alcanzado en la CMCE de 16 de enero de 2014, con efectos desde el 1 de enero de 2013, se ha resuelto la concertación, esto es, la inclusión bajo el sistema del Concierto de varios impuestos aprobados los últimos años por la Administración del Estado y cuya exacción, gestión y recaudación pasa a manos

¹ Ver tabla Capacidad Normativa en Anexo III.

de las Diputaciones Forales de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa:

1. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas
2. Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito
3. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
4. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos e Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos
5. Nuevo Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero
6. Impuesto sobre Actividades de Juego

Estas nuevas concertaciones exigieron una nueva redacción del articulado del Concierto, que requirió su posterior tramitación en las Cortes Generales a efectos de su incorporación al texto legal del Concierto, plasmándose finalmente en la Ley 7/2014, de 21 de abril, así como la aprobación por las Juntas Generales de los tres Territorios Históricos de las diferentes Normas Forales por las que se regulan cada una de las nuevas figuras impositivas.

Reseñar como crítica a esta nueva concertación que no sólo no ha ampliado las competencias normativas de los Territorios Históricos, sino que a sensu contrario se ha concertado un nuevo impuesto, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, que pese a ser un impuesto directo, es un tributo cuya normativa aplicable es la de territorio común, lo que se podría considerar como un retroceso en la autonomía normativa de los Territorios Históricos. Adicionalmente la recaudación obtenida por este impuesto se transferirá al Estado, ya que el citado Acuerdo de la CMCE determina que se le compensará financieramente por la diferencia entre la recaudación obtenida por los Territorios

Históricos correspondientes a este impuesto y la variación en el importe del Cupo derivada de la incorporación de los ingresos que figuren en el Presupuesto de Ingresos del Estado por la recaudación del citado impuesto.²

1.c) Puntos de conexión del Concierto: concepto, significado, y relevancia de los puntos de conexión residencia habitual y domicilio fiscal

El Concierto Económico utiliza el concepto de "punto de conexión" para repartir las competencias entre los distintos sistemas tributarios que conviven en el Estado español; es decir, para determinar cuándo la capacidad de exacción, normativa y de inspección de un tributo corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco y cuando al Estado. Es por ello, que resulta evidente la gran trascendencia e implicaciones que tiene el concepto del punto de conexión.

El modelo para el reparto de dichas competencias utiliza criterios diferentes en cada uno de los Impuestos, como podemos ver en las diferentes secciones del Capítulo I del Concierto. Así son parámetros de reparto competencial, entre otros, los siguientes: residencia habitual o domicilio fiscal del obligado tributario, lugar de realización de las operaciones, volumen de operaciones, lugar donde radiquen los bienes, lugar donde deban inscribirse los documentos, residencia del causante y localización del riesgo. Debido a su gran impacto en la recaudación de los Territorios Históricos, así como por la creciente complejidad y litigiosidad entre las distintas administraciones tributarias que su interpretación y aplicación provocan, hemos elegido como objeto de este trabajo la residencia habitual y el domicilio fiscal; puntos de conexión que nos van a determinar la competencia exaccionadora, normativa e inspectora de tributos en los

² Esta compensación financiera desaparecerá cuando según lo previsto en la legislación del sector eléctrico del Estado, se dejen de destinar los ingresos afectos al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, a la financiación de los costes del sistema eléctrico, según lo dispuesto en la DA 2ª de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales de sostenibilidad energética

sistemas tributarios de los Territorios Históricos en relación al IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio e ISD por obligación personal, IS, IRNR mediante establecimiento permanente, e IVA. Como consecuencia de la convivencia de varias administraciones tributarias en el ámbito territorial del Estado español, el Concierto Económico contiene además criterios específicos, de volumen de operaciones y localización de las mismas, necesarios para proceder al reparto de la carga tributaria que deba imputarse a cada una de dichas administraciones.

La determinación del domicilio o la residencia fiscal de los contribuyentes constituye una de las pugnas básicas entre las administraciones tributarias no solo en el ámbito interno del Estado español, sino también en el ámbito internacional de relaciones entre los diferentes Estados. En consecuencia, y con carácter general, las diferentes legislaciones tributarias ponen gran énfasis en establecer una serie de criterios para la determinación del domicilio fiscal o de la residencia habitual de los contribuyentes.

A la hora de repartir competencias o establecer puntos de conexión, el Concierto tiene como referencia los criterios clásicos de residencia habitual y domicilio fiscal que se recogen con carácter general en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que establece reglas para la distribución de la potestad tributaria entre diferentes Estados.

La relevancia de la determinación del domicilio o la residencia fiscal queda patente, asimismo, en el diseño del reparto competencial entre los diferentes sistemas jurídico-tributarios que coexisten en el Estado español, jugando un claro papel incluso en el reparto interno dentro de cada uno de ellos, como es en el régimen de cesión a las Comunidades Autónomas de Régimen Común o en el régimen foral entre los tres Territorios Históricos, mediante el denominado "intraconcierto". En relación a este último, no existe una disposición normativa que lo regule, sino que está basado en el consenso alcanzado por los

tres Territorios históricos en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE)³, que se implementará en las Normas Forales reguladoras de cada impuesto por cada uno de los Territorios Históricos.

Sin embargo, debido a diferentes factores tales como la complejidad de la realidad jurídica y económica de los contribuyentes y el innegable papel que juega la prueba en esta materia, la actual regulación normativa no consigue evitar la existencia de discrepancias constantes en relación a la domiciliación de contribuyentes concretos, lo que obliga para su interpretación a recurrir a la doctrina administrativa existente, la cual citaré continuamente a lo largo de este trabajo: criterios administrativos (consultas vinculantes, Instrucciones ...), resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo de Bizkaia (TEAF) y resoluciones de la Junta Arbitral, atendiendo asimismo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo a este respecto.

II. RESIDENCIA HABITUAL

2.a) Criterios para la determinación de la residencia habitual en el Concierto Económico

Los criterios para la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal de las jurídicas se encuentran establecidos en relación a los sistemas tributarios del País Vasco en la sección XVI del capítulo I, artículo 43 del Concierto. El artículo 43.Cuatro del Concierto establece que a los efectos del Concierto Económico se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco, indicando también los criterios a tener en cuenta para entender que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco.

Es interesante analizar las similitudes entre los puntos de conexión utilizados en el Concierto para

³ El OCTE fue creado en el marco de la Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, como elemento clave sobre el que deben pivotar las acciones a desarrollar en el ámbito de la coordinación normativa entre los Territorios Históricos.

determinar la residencia habitual de las personas físicas, y los utilizados en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE. En términos generales podemos afirmar que los criterios de determinación de la residencia habitual en el Concierto están inspirados en el contenido de dicho artículo, que recoge que en caso de conflicto entre Estados en cuanto a la fijación de la residencia de una persona física se utilizarán los siguientes criterios de forma sucesiva: en primer lugar, la vivienda permanente; en segundo lugar, el centro de intereses vitales, definido como las relaciones económicas más estrechas; y de forma subsidiaria, el domicilio habitual y nacionalidad, recurriendo en última instancia al acuerdo amistoso entre administraciones.

Mucho más claro es el paralelismo con los criterios de determinación de la residencia habitual de la Ley de Cesión, que desarrolla en parte el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.⁴ En el artículo 28 de dicha Ley se establecen cuáles son los criterios para la determinación de la residencia habitual de las personas físicas, siendo el primer criterio utilizado el de permanencia (con presunción de residencia en función de la vivienda habitual), el segundo criterio utilizado el de centro de intereses y el tercero, el de la última residencia declarada. Estos criterios de determinación de la residencia habitual, de aplicación sucesiva, son prácticamente idénticos a los establecidos en el Concierto Económico con el País Vasco, que pasamos a analizar en profundidad a continuación.

Para empezar nuestro análisis, y como cuestión preliminar, se debe analizar si nos encontramos ante una persona residente fiscal en territorio español, para, una vez constatado este hecho por aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, atribuir la competencia tributaria sobre dicho contribuyente, o bien al País Vasco o bien a territorio común.

⁴ Ley de Cesión, Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común; y que desarrolla la LOFCA, Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.

Como se ha mencionado, los apartados uno, dos y tres del artículo 43 del Concierto, establecen las diferentes reglas o criterios que tenemos que aplicar a la hora de determinar la residencia que pasamos a analizar a continuación.

El primero de ellos parte de que el contribuyente ha permanecido más de 183 días en territorio español por aplicación consecutiva de las reglas que en él se establecen. Los criterios regulados en los apartados dos y tres del artículo 43 del Concierto económico, por el contrario, serán de aplicación para aquellas personas que son residentes en territorio español pero no por un criterio de permanencia, sino por las presunciones en ellos establecidas, en virtud de lo dispuesto en la Ley 36/2006 de IRPF.

1. Criterio de permanencia

El artículo 43.Uno.Primer del Concierto establece que, con carácter general, la residencia habitual de las personas físicas atribuye la competencia a la administración tributaria en cuyo ámbito territorial se haya permanecido el mayor número de días, bien sea en el periodo impositivo -caso del IRPF-, o en el año inmediato anterior -caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte-. En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el IRPF a la fecha del devengo de aquéllos. Es decir, el artículo 43.uno.Primer se rige por el criterio de permanencia a la hora de determinar la residencia habitual.

El artículo 43 del Concierto establece también una presunción de permanencia, basada en el lugar de la vivienda habitual. Para ello establece que, salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual. A los efectos de definir qué se entiende por vivienda habitual acudimos a lo establecido por el artículo 67 del Reglamento del IRPF, que la define como aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de 3 años.

El propio Concierto nos da cierta pauta a la hora de determinar el periodo de permanencia estableciendo que para su cómputo se tendrán en cuenta las ausencias temporales. Más concretamente, y en desarrollo de este criterio, el artículo 3 de la Norma Foral 13/2013 del IRPF, nos indica "Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país". Nótese que no es la administración tributaria la que debe probar la residencia fiscal del contribuyente, sino que, a sensu contrario, es el contribuyente quien debe probar la residencia fiscal en otra administración.

Podemos afirmar sin ánimo a equivocarnos que la cuestión de cómo computar el período de permanencia es uno de los elementos claves, más controvertidos y de más difícil prueba en la práctica a la hora de abordar la determinación de la residencia habitual de las personas físicas. Es por ello que nos encontramos con múltiple y amplia doctrina administrativa que trata de arrojar cierta luz sobre esta materia, fundamentalmente criterios derivados de consultas tributarias o resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, así como Resoluciones de la Junta Arbitral que tratan de dirimir las discrepancias que esta cuestión suscita en relación a contribuyentes concretos.

Pasamos a comentar algunos de los pronunciamientos más significativos que pueden servir de buena guía para el entendimiento de la aplicación de este criterio.

- *Computo de las ausencias temporales*

En relación al IRPF, computarán las ausencias temporales a efectos de determinar el período de permanencia, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. No debe probar la Administración la residencia fiscal del contribuyente, sino que es el contribuyente quien debe probar la residencia fiscal en otra administración. Según la consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 20 de junio de 2006, la consultante será contribuyente del IRPF y tributará bajo normativa del Territorio Histórico de Bizkaia a la Hacienda vizcaína,

a pesar de haber probado la permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días, por no haber demostrado la residencia fiscal en otro Estado, tal y como exigen las Normas Forales del impuesto para que no se computen las ausencias temporales a los efectos de determinar el período de permanencia.

- *Medios de prueba para la acreditación de la permanencia*

La consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 3 de abril de 2012 incide en que la residencia habitual, y más concretamente la permanencia de un contribuyente en uno u otro territorio, es una cuestión de hecho que puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en derecho, tal y como se indica en el artículo 104 de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT). Adicionalmente, en esta consulta se hace incidencia en que el empadronamiento es sólo un medio de prueba más, no un factor determinante para establecer la residencia habitual: "cabe indicar que la determinación de la competencia para exaccionar el IRPF debe llevarse a cabo mediante la aplicación de las reglas establecidas en los artículos 6 y 43 del Concierto Económico, por lo que el hecho de que el consultante se encuentre empadronado en uno u otro territorio no altera las conclusiones alcanzadas en esta respuesta". Sobre el empadronamiento también se incide en la consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 24 de mayo de 2010, que nos aclara que el concepto de residencia no viene determinado por el empadronamiento, que es solo un medio de prueba más; pero que el traslado de residencia habitual a territorio común, con residencia efectiva por más de 183 días supone tributación a la Agencia Estatal, con independencia del empadronamiento.

Asimismo, la Resolución 6/2009 de la Junta Arbitral, de fecha 3 de abril, respecto a un conflicto de presunción de residencia habitual en el lugar de ubicación de la vivienda habitual, pone el énfasis también en la valoración de la prueba, indicando que "las alegaciones del contribuyente

vierten consideraciones sobre la permanencia del núcleo familiar (esposa e hijos) en Bizkaia con aportación de pruebas (alta en el IAE de la esposa, matriculación en un colegio de la localidad de los hijos, certificado de empadronamiento etc.) que son relevantes por cuanto el artículo 36.Uno. Primera del Concierto establecía que, salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual. La presunción derivada del hecho de que la vivienda habitual del contribuyente se encontraba en Bizkaia quedaría destruida si de las pruebas que obran en el expediente resultase probado que el contribuyente permaneció un mayor número del período impositivo fuera del lugar de radicación de la vivienda habitual. Por otro lado, la actuación de la AEAT se basa en indicios que no constituyen prueba suficiente para destruir la presunción del art. 36.Uno del Concierto". En otros términos, debería la AEAT haber aportado pruebas más sólidas para desvirtuar la presunción del Concierto derivada de la radicación de la vivienda habitual del contribuyente, que la Junta Arbitral considera probada, y apoyar la tesis de la permanencia en territorio común durante un mayor número de días del período impositivo, que hubiera determinado la residencia en dicho territorio, la cual hubiera constituido el punto de conexión necesario para atribuirle la competencia para exigir el IRPF.

En determinados supuestos, tal y como indica la Resolución de la Junta Arbitral 2/2015, de 26 de Enero, la permanencia de una persona en un determinado lugar es un hecho material que no es posible probar de manera directa, como sucede en el citado conflicto, en el que ninguna de las dos administraciones ha aportado en sus alegaciones ningún elemento indiciario del que pudiera inferirse una presunción de residencia en uno u otro territorio; por tanto, no siendo posible determinar el lugar de la residencia habitual por aplicación de la primera de las reglas del artículo 43.Uno del Concierto Económico, cual es la permanencia en el territorio de una de las dos administraciones en conflicto de un mayor número de días del año, es obligada la remisión a la segunda de las reglas establecidas en el artículo 43.Uno del Concierto Económico, que se refiere

al centro de intereses del obligado tributario.

Dicha segunda regla, a aplicar en caso de no poder determinarse la residencia habitual por el criterio de permanencia física, es la de centro de intereses (artículo 43.Uno.Segundo del Concierto): "Cuando el contribuyente tenga en el País Vasco su principal centro de intereses, considerando como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF excluyéndose las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional".

Por otro lado, la Norma Foral de IRPF, en su artículo 3.2, recoge el ya mencionado intraconcierto, al establecer que: "Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia habitual en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en Bizkaia cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales, profesionales o intereses económicos".

Por último, la tercera regla a aplicar de manera supletoria para poder determinar la residencia habitual en Bizkaia, según el artículo 43.uno. Tercero del Concierto, será "cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF". Se trata de una presunción de permanencia iuris tantum, que admite, por tanto, prueba en contrario.

Como hemos indicado anteriormente, los criterios regulados en los apartados dos y tres del artículo 43 del Concierto Económico, que pasamos a comentar, serán de aplicación para aquellas personas que son residentes en territorio español pero no por un criterio de permanencia, sino por las presunciones en ellos establecidas, en virtud de la Ley 36/2006 de IRPF.

2. Criterio de centro principal de intereses económicos

Según indica el artículo 43.Dos del Concierto, las personas físicas residentes en territorio español

que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural y que no puedan acreditar ser residentes fiscales en otra Administración tributaria, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales, profesionales o intereses económicos. Y sucesivamente, se considerarán residentes en Bizkaia, si habiendo sido considerados residentes en el País Vasco, tienen en Bizkaia núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales, o de sus intereses económicos.

3. Criterio de intereses vitales

Asimismo, el artículo 43.Tres del Concierto establece una presunción de residencia en función de los intereses vitales del contribuyente: "Cuando se presume que una persona física es residente en territorio español por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco". Nos encontramos ante una presunción iuris tantum, que, por lo tanto, admite prueba en contra.

A modo de resumen de las ideas expuestas, es interesante presentar el siguiente cuadro⁵:

Criterio para la determinación del domicilio en el PV: Residencia habitual en el País Vasco (art 43 Concierto)					
Criterios para la determinación de la residencia habitual en el PV					
Requisito previo	Tener la condición de residente en territorio español				
Criterios	Contribuyentes permanezcan +183 días en territorio español	1. PERMANENCIA superior en PV	del periodo impositivo	IRPF	
			del año anterior	ISyD, ITPyAJD e IDMT	
			la del IRPF a fecha de devengo	Resto de impuestos	
	Contribuyentes permanezcan -183 días en territorio español	Centro principal de intereses o base de actividades económico/ profesionales en el PV	2. INTERESES ECONOMICOS Centro principal de intereses en el PV (obtención de la mayor parte de la BI del IRPF)		
			3. Última residencia declarada en el PV a efectos del IRPF		
		INTERESES VITALES: Cónyuge e hijos menores tengan la residencia habitual en el PV			

2.b) La residencia habitual en la imposición directa de las personas físicas

2.b.1) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

a) Normativa aplicable y exacción:

El Concierto Económico, en su Capítulo I - Sección 2, artículo 6.1, nos indica en cuanto a normativa aplicable y exacción del IRPF, que es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco, según el artículo 43 del Concierto.

Al referir la residencia habitual de las personas físicas, en dicho artículo, se establece como punto de conexión el País Vasco, y no el territorio histórico en concreto. Este hecho genera problemas de determinación de la diputación foral competente, los cuales habrán de resolverse a través de la normativa interna de cada Territorio Histórico, especialmente en los casos en que una persona física sea residente en el País Vasco por residir en él más de 183 días del período impositivo pero no cumpla el citado lapso temporal en ninguno de los tres territorios. Así, la Norma Foral 13/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Perso-

nas (NFIRPF), en artículo 3.Uno.Primer, completa diciendo que: "Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que

⁵ Fuente: Documentación MAF Cámara de Comercio.

permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco", se entenderá la residencia habitual en Bizkaia.

Continúa el Concierto Económico, en su artículo 6.º diciendo: "cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa. "En este caso cabe encontrar supuestos en los que se perderán competencias en relación a contribuyentes con residencia habitual en el País Vasco en favor de la administración tributaria de territorio común, y supuestos, a la inversa, en que se atraerá a la competencia de las diputaciones forales a contribuyentes no residentes en el País Vasco.

En todo caso, parece que sería más correcto utilizar el criterio del territorio donde resida el contribuyente con mayor base imponible, no liquidable, ya que teniendo en cuenta las posibles diferencias en la estructura del IRPF vasco y estatal en lo que atañe a los mecanismos de subjetivización -mínimo familiar y/o deducciones en la cuota-, la base liquidable puede, a igualdad de bases imponibles, no ser comparable.

b) Excepciones y ampliación en la aplicación del criterio de residencia habitual

El artículo 4 de la NFIRPF, nos indica cuales son las excepciones en la aplicación del criterio de residencia habitual, produciéndose un supuesto especial de obligación de contribuir; es decir, serían sujetos pasivos de IRPF del Territorio Histórico de Bizkaia, pese a no ser residentes en dicho territorio. Este supuesto es de aplicación a las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente, pareja de hecho constituida según Ley 2/2003, de 7 de mayo, o hijos menores de edad que, habiendo estado sometidos a la normativa tributaria vizcaína de este Impuesto, pasen a tener su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- a) Miembros de misiones diplomáticas españolas.
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas.
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales.
- d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.
- e) Funcionarios o personal laboral al servicio de la administración pública vasca destinados en las delegaciones del País Vasco en el extranjero.

Por otro lado, y según se recoge en el artículo 21.º del Concierto Económico, se produce una ampliación indirecta del ámbito subjetivo de aplicación del impuesto, consecuencia de la conocida como Sentencia Schumacher⁶, que marcó el inicio de la aplicación de las libertades fundamentales en el ámbito fiscal, según el artículo 48 del Tratado de la Unión Europea.

Dicha sentencia obligó a modificar el tratamiento fiscal de los no residentes pero residentes en la UE, a efectos de IRNR, mediante la introducción del régimen especial opcional del IRNR, para contribuyentes residentes en otros Estados de la Unión Europea. En nuestra normativa dicha opción se recoge en el artículo 40 de la NF 12/2013 de IRNR, que establece que dichos contribuyentes pueden optar por tributar como contribuyentes del IRPF en Bizkaia siempre que las rentas que se citan a continuación hayan tributado efectivamente durante el período por el IRNR, y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades econó-

⁶ Sentencia TJCE 1995/13 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

micas, como mínimo, el 75 % de la totalidad de su renta.

- b) Que los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el País Vasco representen la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida en España.
- c) Que los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el Territorio Histórico de Bizkaia sean superiores a los obtenidos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos.
- d) Que esas rentas hayan tributado efectivamente durante el período por IRNR.

Un tercer supuesto excepcional lo encontramos en el artículo 4.Tres de la NFIRPF que establece un régimen opcional de tributación para impatriados. En su virtud, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los 5 períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que el desplazamiento a territorio español se produzca para el desempeño de trabajos especialmente cualificados, relacionados con la actividad de investigación y desarrollo definidos en la NFIS, supuesto es mucho más restrictivo que el aplicado en territorio común.
- b) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. No importa la nacionalidad, el criterio utilizado es la residencia.
- c) Que dicho desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
- d) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta

condición cuando la parte de los trabajos que se presten en el extranjero no exceda del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural.

- e) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente en España de una entidad no residente en territorio español.
- f) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.

Este régimen es sumamente interesante para las rentas más altas porque ofrece una tributación a un tipo fijo del 24.75%.

c) Problemática relativa a la doble imposición

Asimismo, cabe destacar que la creciente movilidad geográfica y el traslado de residentes desde el País Vasco no sólo a territorio común sino también a otros países, está originando un incremento notable de consultas vinculantes relativas a esta cuestión, que en ocasiones, obliga a las administraciones vascas a analizar los convenios de doble imposición entre el Reino de España y otros países, por ser los contribuyentes vascos residentes fiscales de manera temporal en dichos países, con el fin de evitar la doble imposición.

En este ámbito y por razones de vecindad, consideramos relevante la Consulta de Hacienda Foral de Bizkaia de 19 de diciembre de 2013, que pasamos analizar en detalle.

Los consultantes residieron en Irún (Gipuzkoa) hasta agosto de 2011. A partir de esa fecha, residen en la localidad francesa de Urrugne. Ella trabaja desde su domicilio en Francia, para una empresa de Bilbao. Los comparecientes aportan copia de su declaración del IRPF del ejercicio 2011, presentada ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa, así como copia de la declaración correspondiente a 2012, presentada ante la Administración francesa. Desean que se tenga en consideración su cambio de residencia a Fran-

cia y se elimine la doble imposición a la que puede estar sometida la esposa.

La resolución de esta consulta dicta que en lo que se refiere a las obligaciones tributarias de la consultante por el IRPF, se hace necesario concretar previamente dónde se encuentra su residencia fiscal, ya que ésta determinará su sujeción en Bizkaia, bien al IRPF, bien al IRNR.

Así, el artículo 2 de la NFIRPF indica que: "Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación las personas físicas que, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente, tengan su residencia habitual en Bizkaia". A estos efectos, el artículo 3 de la misma NFIRPF prevé que "se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia por la aplicación sucesiva de las tres reglas ya mencionadas (residencia habitual, centro de intereses e última residencia declarada)". Por otro lado, en el artículo 5 de la NFIRPF se indica que: "Lo previsto en esta Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno español".

A estos efectos, debe tenerse lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa. En consecuencia, y de acuerdo con el citado Convenio estamos ante un hipotético caso de doble residencia, en Bizkaia y en Francia, dado que según los requisitos del artículo 4.Dos del Convenio la consultante también es residente fiscal en Francia.

En atención a la condición de que también es residente fiscal en Francia, la consultante no ostentará condición de residente en Bizkaia y, por tanto, no estará sujeta al IRPF, sino, en su caso, al IRNR, dado que se cumplen los supuestos de que: a) no permanece en territorio español durante más de 183 días del año natural; b) acredita su residencia fiscal en Francia mediante su certificado de residencia a efectos fiscales expedido por las autoridades tributarias francesas.

A la contribuyente le resultará, por tanto, de aplicación lo indicado en el artículo 15.Uno del Con-

venio, según el que "los sueldos, salarios y remuneraciones obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante". La consultante afirma en el escrito presentado que realiza la totalidad de su trabajo desde su domicilio en Francia, si bien para una empresa domiciliada en Bizkaia. Consecuentemente, partiendo, como se deduce de los datos aportados, de que trabaja para una entidad privada, a la vista de lo indicado en el artículo 15 del Convenio y en el artículo 12.Dos de la NFIRNR, no cabe sino concluir que los rendimientos de trabajo que obtiene la compareciente no se encuentran sujetos en Bizkaia al IRNR. Además, al tratarse de una persona con residencia fiscal en Francia, dichos rendimientos tampoco se encuentran sujetos aquí al IRPF.

De manera que las retenciones que se le hayan practicado a cuenta de uno u otro impuesto serán improcedentes y deberán serle reintegradas, previa solicitud al efecto. Para poder obtener esta devolución, la consultante deberá aportar certificado que acredite su residencia fiscal en Francia expedido por las autoridades tributarias galas.

d) Cambios de residencia que determinan cambios de competencia

Con respecto a los cambios de residencia que determinan cambios en la competencia, el artículo 43.Cinco del Concerto establece que cuando un obligado tributario cambie su domicilio deberá ponerlo en conocimiento de la administración tributaria mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la administración hasta tanto se presente la citada declaración. Según este último artículo, y a efectos de IRPF, la comunicación se entiende producida por presentación de autoliquidación ante la nueva administración competente, según Resolución del TEAF de 24 de febrero de 2011.

e) Normativa antifraude

Destacar también la existencia de cláusulas anti-fraude en prevención de cambios de residencia

fraudulentos. En relación a los cambios que se produzcan dentro del territorio español, regulados en el artículo 43.Siete del Concierto y artículo 3 de la NFIRPF, se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, 3 años, que no ha existido cambio cuando concurren las siguientes circunstancias:

1. Que el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible de este impuesto sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio.
2. Que en el año en el cual se produzca dicha situación la tributación efectiva por este impuesto sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.
3. Que en el año siguiente a aquél en el que se produce el cambio de residencia o en el siguiente, se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

En lo que respecta a cambios de residencia a paraísos fiscales, se exigirá prueba de permanencia en el paraíso fiscal durante más de 183 días, no siendo suficiente la prueba de residencia fiscal. Si el contribuyente es de nacionalidad española, por aplicación de la norma antielusión, regulada en el artículo 10 de la NFIRPF, se presumirá que no ha existido cambio de residencia fiscal durante cinco ejercicios; es decir, durante el año en que traslade su residencia y los cuatro siguientes. La norma no incide sobre los motivos por los cuales cambia su residencia a un paraíso fiscal -no siempre ha de tratarse de motivos fraudulentos, pudiendo venir motivado el cambio por, entre otros casos, un traslado laboral. Además, es un criterio que no admite prueba en contrario y es claramente discriminatorio entre los nacionales españoles frente a los no nacionales, porque si en este mismo caso el residente en Bizkaia que se traslada a un paraíso fiscal no tuviera la nacionalidad española, quedaría liberado de su sujeción a la jurisdicción de la Hacienda Foral vizcaína

por IRPF, y solamente tributaría, en su caso, por las rentas obtenidas en Bizkaia por IRNR.

f) Puntos de conexión de las retenciones

No podemos, por su gran incidencia recaudatoria para las Haciendas de las diferentes administraciones, dejar de analizar los puntos de conexión que se establecen en los artículos 7,8 y 9 del Concierto para las retenciones e ingresos a cuenta. A fin de constatar su relevancia y analizando los datos de recaudación de la Hacienda Foral de Bizkaia del año 2015, de un importe de 6.515,48 millones de euros de recaudación total; 2.750,19 millones, es decir un 42,2% corresponden a retenciones, y más concretamente, sólo las retenciones de rentas del trabajo suponen 2.338,99 millones de euros, es decir, un 35,9 % de la recaudación total.

De nuevo nos encontramos con la residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión o criterios de reparto entre las diferentes administraciones. Además, y como característica propia de las retenciones, los criterios de reparto son comunes a varias figuras impositivas: el IRPF, IS y el IRNR con establecimiento permanente. Como podemos observar, por tanto, un solo hecho imponible en IRPF o IS puede tributar a ambas administraciones, común y foral, por existir distintos puntos de conexión en cuota y en retenciones. Por ejemplo, un trabajador asalariado residente habitual en Castro, pero cuyo centro de trabajo esté en Bizkaia, por estar aquí ubicado su centro de adscripción y alta en la Seguridad Social, será un obligado tributario de la Agencia tributaria Estatal, pero sus retenciones por rendimiento del trabajo se ingresarán en Bizkaia.

Tal y como establece el artículo 9.1.a segundo párrafo del Concierto Económico, tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del IS, exigible por el Estado y las Diputaciones Forales según su volumen de operaciones, las retenciones corresponderán a ambas administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración efectuada por el IS. Estas retenciones se

exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación una u otra normativa, y la inspección se realizará por los órganos de la administración que corresponda por aplicación de este criterio.

En este momento procede recordar lo ya mencionado respecto a la gran limitación en la autonomía normativa de los Territorios Históricos consistente en que en las retenciones e ingresos a cuenta por Actividades Económicas, Rendimientos sobre Capital Mobiliario, y Gravamen Especial sobre Loterías y otros premios, sea de obligatoria aplicación la normativa aprobada en Territorio Común.

2.b.2) Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD)

a) Normativa aplicable y exacción

El Concerto Económico, en su Capítulo I, Sección 6 (ISD), artículo 25.Uno, nos indica, en cuanto a normativa aplicable y exacción que "el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma". Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

- En las adquisiciones «mortis causa», y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.
- En las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando éstos bienes radiquen en territorio vasco.⁷

Destacar la utilización abusiva que se ha producido de la figura del pacto sucesorio inter vivos

⁷ A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del mercado de valores aprobado por **RDL 4/2015, de 23 de octubre (BOE 24 de octubre de 2015)**, que deroga Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores

con el fin de ocultar donaciones, especialmente de inmuebles localizados fuera de territorio vasco. Esto se produce porque las donaciones de bienes inmuebles localizados fuera de territorio vasco, de acuerdo con el punto de conexión de Concerto, tributarían en la Administración del Estado y con normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente, lo cual puede llegar a ser mucho más gravoso para el contribuyente. En cambio, mediante la figura del pacto sucesorio se consigue modificar el punto de conexión, que pasa a ser el lugar de residencia habitual del instituyente. Para evitar la utilización abusiva de esta figura se ha regulado, en el artículo 5.b de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del ISD, que el pacto sucesorio de presente cuando es parcial, es decir, cuando no comprenda la totalidad del patrimonio del instituyente, sea considerado fiscalmente como una donación.

- En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.
- En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero (tributación por obligación real), cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco; así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.

b) Resolución 6/2015 de la Junta Arbitral: concepto totalidad de los bienes

Por otro lado, en referencia a este punto de conexión se ha planteado la duda de si la "totalidad de los bienes", en la tributación por obligación real, se refiere al conjunto de los bienes propiedad del causante o a los bienes objeto de adquisición por un heredero. En este sentido se ha producido la reciente resolución 6/2015 de la Junta Arbitral, de 4 mayo. En el citado supues-

to, el fallecido, residente en Bizkaia, era titular de bienes situados en territorio foral y común pero tenía intención de transmitir a uno de sus herederos residente en EEUU únicamente unas participaciones en una sociedad sita en Bizkaia (es decir, ningún bien situado en territorio común), y se pretendía aclarar si en dicho supuesto era de aplicación la normativa foral o la de territorio común.

La Junta Arbitral en su resolución ha aclarado que el punto de conexión que establece que “la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco” debe considerar los bienes adquiridos por cada contribuyente no residente. Por ello, en el caso planteado, a la adquisición por parte de un hijo, residente en EEUU, exclusivamente de participaciones en una sociedad con domicilio fiscal en territorio foral le resultaría de aplicación la normativa foral del impuesto, con independencia de que el fallecido contase también con bienes en territorio común.

Destacar, asimismo, las limitaciones existentes a la autonomía normativa de los Territorios Históricos en el ámbito del ISD, ya que, según el artículo 25.Dos del Concierto: “En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, 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”. Esta mencionada limitación a la autonomía normativa, es decir, este criterio de aplicación de la normativa de territorio común, no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.Segundo del Estatuto de Autonomía, ni tampoco en los supuestos de las ausencias temporales del contribuyente.

c) Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 3 de septiembre de 2014

La compatibilidad con el ordenamiento comunitario de los puntos de conexión en el régimen LOFCA en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se ha visto cuestionada por la sen-

tencia del Tribunal de Justicia Europeo de 3 de septiembre de 2014, que declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE⁸ y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, limitando la libertad de circulación de capitales, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España, y entre las donaciones de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste. Esta sentencia⁹ obligó a la publicación de nueva normativa estatal en materia de sucesiones por obligación real en el ámbito de territorio común, así como a una modificación del Concierto a fin de otorgar competencia normativa a los Territorios Históricos sobre los contribuyentes no residentes en este impuesto, materia pendiente aún de concertación.

2.b.3) Impuesto sobre el Patrimonio: Normativa aplicable y exacción

El Concierto Económico, en su Capítulo I-Seccción 5, artículo 24.Uno, nos indica en cuanto a la normativa aplicable y su exacción que “el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo concertado de normativa autónoma. Se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio o por el Estado, según que el contribuyente esté sujeto por el IRPF a una u otra administración, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación”.

Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, la exacción del Impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco. Es reseñable la diferencia con el

⁸ Publicado en el DOUE del 26 de octubre de 2012

⁹ Resolución TJUE de 3 de septiembre de 2014. Sigue la jurisprudencia en materia de sucesión de las sentencias Jäger, C 256/06, EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte, EU:C:2013:662, apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, en la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 26.

punto de conexión con ISD por obligación real, que exigía que la totalidad de los bienes y derechos radicara en territorio vasco. A estos efectos, se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio.

Por otro lado, cuando el no residente que hubiera tenido en el País Vasco su última residencia opte por tributar conforme a la obligación personal, podrá tributar en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa. Dicha opción se ejercerá mediante la presentación de declaración por obligación personal en el primer ejercicio en que hubiera dejado de ser residente en el País Vasco.

En cuanto a la regulación intraconcierto, la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, en su artículo 2 determina que esta Norma Foral será de aplicación a los siguientes contribuyentes:

- a) Por obligación personal, a las personas físicas que estén sujetas como contribuyentes por el IRPF cuya exacción corresponda a la Diputación Foral de Bizkaia, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación.
- b) Por obligación real, a las personas físicas no residentes en territorio español que sean titulares de bienes y derechos que radiquen en territorio español, cuando radicando en territorio vasco el mayor valor de dichos bienes y derechos el valor de los que radiquen en el Territorio Histórico de Bizkaia sea superior al valor de los que radiquen en cada uno de los otros Territorios Históricos.
- c) A las personas físicas no residentes en territorio español que hubieran tenido su última residencia en Bizkaia, siempre que opten por tributar en Bizkaia conforme a la obligación personal. La opción deberá

ejercitarse mediante la presentación de la autoliquidación por este impuesto en el primer ejercicio en que hubieran dejado de ser residentes en Bizkaia.

- d) A los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o de Estados extranjeros en España, que quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal o real, atendiendo a lo dispuesto para tales contribuyentes en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Asimismo, para la determinación de la residencia habitual nos remite también a lo dispuesto en la normativa del IRPF.

Comentar por último que aquellos contribuyentes que, según el último párrafo del artículo 4.Tres de la NFIRPF relativo al régimen opcional de tributación para impatriados opten por tributar por el IRNR manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, quedarán asimismo sujetos por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

III. DOMICILIO FISCAL

4.a) Criterios para determinación del domicilio fiscal en el Concierto

A continuación, estudiaremos el segundo punto de conexión del Concierto objeto de análisis en este trabajo: el domicilio fiscal de las personas jurídicas, regulado en el artículo 4 de la Norma Foral del Impuesto de Sociedades 11/2013 (NFIS), en el marco del artículo 43.4 del Concierto, que dice que se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco las personas jurídicas y demás entidades sometidas al IS que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, además de los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco, y las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco.

El Concierto Económico identifica el domicilio fiscal con el domicilio social, siempre que en el mismo se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. La expresión “centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios” es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, y fundamentalmente, en función de la concreta sociedad de la que se trata, y de la actividad a la que se dedica.

De nuevo apreciamos la inspiración del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE en la configuración de este punto de conexión. A estos efectos el apartado 3 de su artículo 4 establece que: “Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.”

Recurrimos una vez más a la doctrina administrativa para intentar delimitar y concretar el contenido de ambos criterios, a los efectos de realizar un primer acercamiento a los mismos:

- Como gestión administrativa se entenderán actividades como la llevanza de la contabilidad y facturación, gestión de cobros y pagos, lugar de custodia de los libros societarios, elaboración de declaraciones fiscales, sucursales de cuentas bancarias, o el lugar de contratación; valorándose como prueba en tal sentido los medios personales con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, el lugar de alta en Impuesto de Actividades Económicas, el resultado de las visitas al domicilio fiscal, o los informes y diligencias de constancia de hechos extendidos por los inspectores .
- Como dirección de los negocios se valorarán elementos como el lugar de celebración de la Junta General o Consejo de Administración

según datos del Registro Mercantil y del Libro de Actas de Juntas Generales; valorándose como prueba del lugar de dirección de los negocios el domicilio fiscal de los consejeros o apoderados.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado. Nos encontramos ante un criterio subsidiario que puede ser utilizado si la complejidad del sistema de gestión y toma de decisiones impide identificar un único lugar en que se centralicen la gestión y dirección, ya que la existencia de varios niveles de decisión puede hacer que la dirección de los negocios esté repartida entre varios territorios.

La ubicación del domicilio fiscal de las personas jurídicas es uno de los asuntos más litigiosos entre las administraciones tributarias, ya que su localización en uno u otro territorio determina en muchos casos, la competencia exaccionadora, normativa e inspectora de tributos de gran impacto recaudatorio.

Asimismo, esta litigiosidad ha sido propiciada por tratarse de una cuestión de hecho, centrándose muchas veces en la valoración de la prueba, lo que ha dado lugar a un número muy elevado de discrepancias entre las Administraciones Tributarias finalmente dirimidas, bien por la Junta Arbitral, bien por el Tribunal Supremo, y que analizaremos a continuación.

Así, la Resolución de la Junta Arbitral 14/2015, que dice que la noción de “gestión administrativa y dirección de los negocios es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso”. Nos remite a sus Resoluciones 4/2009, de 6 de marzo y 29/2011, de 22 de diciembre para ratificar que: “a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, sino que el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que no se definen sus contornos.

La localización del domicilio fiscal, pues, será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar. La prueba no es tasada, es más, a nivel legal no se establecen pautas al respecto, ni siquiera a título indicativo".

Continúa dicha resolución diciendo: "Dado que el lugar en que se realice la gestión administrativa y la dirección de los negocios es una cuestión fáctica, deben tenerse en cuenta los distintos elementos probatorios que obren en el expediente (el domicilio fiscal de los administradores y apoderados, el resultado de las visitas realizadas al domicilio fiscal de la entidad, los informes y diligencias de constancia de hechos extendidos por los inspectores, los medios personales con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, los lugares donde se formalizan las escrituras públicas que otorgan sus administradores y apoderados, los lugares donde radican las cuentas corrientes, el título en virtud del cual se dispone de los inmuebles en los que radica la sede social, etc.); y será la valoración conjunta de la totalidad de los elementos de hecho y de las circunstancias expuestas, la que llevará a concluir cuál es el lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios".

En la misma línea, otras resoluciones de la Junta Arbitral están referidas a la localización del domicilio fiscal de entidades: las Resoluciones 2/2008 de 22 de diciembre, 2/2009 de 28 de enero, y la 11/2011 de 2 de mayo.

En estas resoluciones se toman en consideración las siguientes circunstancias: domicilio fiscal de los socios, administradores, apoderados, autorizados en cuentas y trabajadores (responsables de las áreas financiera, contable y legal), localización de las sucursales en que se hallan abiertas las cuentas bancarias, lugar de expedición y recepción de facturas, de gestión de cobros y pagos, de llevanza de la contabilidad, de conservación de la documentación, lugar de celebración de las juntas de socios y consejos de administración...

En definitiva, para localizar el domicilio se realiza un análisis fáctico pormenorizado que atiende a varios elementos que varían, lógicamente, en función del tamaño y estructura de cada sociedad.

Es interesante reseñar el último pronunciamiento del Tribunal Supremo en esta materia, de 1 de diciembre de 2015, interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución aprobada el 13 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Concerto, en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre la competencia para la devolución del IVA soportado por la entidad Ikea Norte, S.L. Dicha resolución de la Junta Arbitral declaró que la competencia para devolver el saldo IVA pendiente del año 2004 a favor de Ikea Norte, S.L., corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Relatamos brevemente los hechos. Ikea Norte, S.L., se constituyó el 29 de diciembre de 2004 y fijó su domicilio fiscal en San Sebastián de los Reyes, Madrid. El 31 de enero de 2005 solicitó y obtuvo la devolución correspondiente del IVA soportado en el año 2004 con carácter previo al inicio de su actividad. Posteriormente, el 1 de agosto de 2005, modificó su domicilio fiscal, trasladándolo a Barakaldo. Argumenta la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que la sociedad sólo presentó ante la dicha Agencia Estatal la solicitud de devolución del IVA previo al inicio de la actividad, pero no las declaraciones posteriores a ese momento, y los correspondientes ingresos, que se produjeron ante la Hacienda Foral de Bizkaia. Sostiene la Administración del Estado que, a la vista de tales hechos, la resolución impugnada provoca un enriquecimiento injusto en favor de la Diputación Foral de Bizkaia, y que "Ikea Norte, S.L., con la fijación de su domicilio durante tres días en el territorio común y su traslado a principios del año 2005 al territorio foral, ha realizado una planificación fiscal abusiva, haciendo recaer la carga fiscal en la Hacienda Estatal, permitiendo que los ingresos posteriores vayan a la segunda"; y solicita en base a ello, que se estime el recurso presentado, declarando

que la competencia para la devolución del IVA pendiente en el año 2004 a favor de Ikea Norte, S.L. corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia.

Por su parte, la Diputación Foral de Bizkaia contestó solicitando la desestimación íntegra del recurso contencioso-administrativo, y precisando que la resolución de la Junta Arbitral se basa en dos argumentos centrales:

- 1º) En los supuestos en los que la competencia para la exacción del IVA dependa del domicilio fiscal y se produzca un cambio del mismo, la devolución de los saldos pendientes en el momento del cambio incumbe a la Administración competente para la exacción del impuesto en el periodo de liquidación en que el saldo se originó, sin que tal obligación sea trasladable a la Administración del nuevo domicilio.
- 2º) El domicilio fiscal de Ikea Norte, S.L., en el periodo comprendido entre el 29 de diciembre de 2004, fecha de su constitución, y 15 de febrero de 2005, se encontraba en San Sebastián de los Reyes (Madrid). El traslado de domicilio social se produjo con posterioridad a la solicitud de devolución correspondiente el IVA soportado, con fecha 31 de enero de 2005.

Enfatiza la falta de coherencia de la postura mantenida en este caso por la Administración del Estado en relación con la sostenida en otros conflictos, y opina que la demandante pretende soslayar la normativa aplicable porque en una operación aislada produce un efecto no deseado para una de las Administraciones intervinientes, lo que debería calificarse como desleal y económicamente interesado, además de contravenir el espíritu del Concierto y la debida aplicación del ordenamiento jurídico. Destaca además, que el contribuyente no habría obtenido ningún beneficio fiscal de la operativa realizada por el hecho de que sea una Administración u otra la que tuviere que devolver las cuotas soportadas del IVA, sin que sea posible imaginar las razones por las que Ikea Norte, S.L., quisiera beneficiar a una Administración en detrimento de otra, sin ventaja alguna para ella.

Por su parte, el Tribunal Supremo reitera que el domicilio fiscal de Ikea Norte, S.L. en el periodo comprendido entre el 29 de diciembre de 2004, fecha de su constitución, y el 15 de febrero de 2015, fecha de traslado del mismo a Barakaldo, se encontraba en San Sebastián de los Reyes, Madrid; y que, por tanto, la competencia para la exacción del IVA en el año 2004 y para la devolución del saldo pendiente en ese año a favor de Ikea Norte, S.L., corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Ikea Norte, S.L., durante el ejercicio 2004 no realizó operaciones propias de su giro empresarial, pues el inicio de sus actividades se produjo el 1 de marzo de 2005; es decir, durante ese periodo tuvo un volumen de operaciones nulo. Con arreglo al artículo 27.Uno.Tercera del Concierto, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de siete millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en el que efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente, cuando esté situado en el País Vasco. Siendo así, resulta evidente que en este caso la Administración competente era la del Estado, competencia que alcanza no sólo a la potestad para recaudar, sino al deber de devolver las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios de actividades empresariales o profesionales¹⁰.

Si en el ínterin (entre la repercusión de la cuota correspondiente al impuesto devengado y la fecha en que se ejercita el derecho a la devolución) se ha producido un cambio de domicilio fiscal, trasladándolo desde el territorio común al foral, o viceversa, conforme a nuestra jurisprudencia, la Administración competente para la devolución es la que lo era para la exacción cuando el impuesto se generó. No entenderlo así supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concierto Económico. En el

¹⁰ Artículos 111.3, en relación con el 115, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

entorno de la distribución del poder tributario entre el Estado y los Territorios Históricos no resulta parámetro de enjuiciamiento adecuado analizar qué Administración resulta beneficiada por ese reparto ante una operación concreta y cuál perjudicada. El Concierto, como todo pacto, constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones, que buscan el equilibrio global. Por todo lo anterior desestima el recurso contencioso-administrativo 967/14, interpuesto por la Administración general del Estado contra la resolución aprobada el 13 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Concierto, sobre la competencia para la devolución del IVA soportado por la entidad Ikea Norte, S.L. en el año 2004.

Como conclusión a este apartado de análisis sobre el domicilio fiscal de las sociedades, resaltar las palabras del Tribunal Supremo en la Sentencia de 17 de octubre de 2013, en las que claramente se ve el relevante papel que juegan los puntos de conexión, en este caso el de domicilio fiscal, como instrumento de reparto del poder tributario dentro del Estado español en el que conviven y se interrelacionan cinco sistemas tributarios y sus contribuyentes: "la determinación del domicilio fiscal del contribuyente no tiene per se sustantividad propia, sino que resulta relevante en función de una concreta relación jurídica tributaria que define, entre otras circunstancias, una determinada situación tributaria; que, además, en el sistema tributario del Estado español, en el que conviven varios regímenes tributarios diferenciados, adquiere especial significación. Por tanto, la determinación del domicilio fiscal del contribuyente, define su situación tributaria en relación a los concretos tributos cuya carga soporta y determina el sometimiento a uno de los regímenes coexistentes."

3.b) Domicilio fiscal en la imposición de las personas jurídicas

3.b.1) Impuesto sobre Sociedades: Normativa aplicable y exacción

Centrándonos, en primer lugar en un análisis más detallado del **Impuesto sobre Sociedades**; según nos indica el **artículo 14.Uno del Concierto** es un tri-

buto concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su **domicilio fiscal en el País Vasco**; salvo para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones¹¹ en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 % o más de su volumen de operaciones¹², que quedarán sometidos a la normativa estatal.

En sentido inverso, será de aplicación la normativa autónoma sólo a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, habiendo realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco. Como podemos ver, este es un criterio de atribución de normativa no recíproco, y claramente discriminatorio, que arrastra la potestad normativa hacia el Estado. Idéntico criterio se sigue para la atribución de la competencia inspectora, regulada en el artículo 19 del Concierto. De facto, se limita la competencia de las Haciendas forales respecto de estas grandes entidades con domicilio fiscal en Territorio Común, salvo por una cláusula residual y excepcional, a meras Haciendas gestoras sin ninguna potestad normativa ni de inspección.

¹¹ El Concierto Económico define el concepto Volumen de Operaciones como "el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, (habituales y ocasionales), realizadas en su actividad". Este concepto ha sido clarificado en la Instrucción 7/2005 y 7/2008 del Director General de Hacienda, donde se indica que a los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, se tendrán en cuenta también las contraprestaciones de las siguientes operaciones: el importe de los pagos anticipados, y las subvenciones vinculadas al precio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que forman parte de la base imponible del IVA.

¹² Según Sentencia TS 17 de 10 de 2013, que tiene por objeto interpretar el alcance de la expresión "territorio de régimen común" en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, se concluye que "en las relaciones a los efectos del Concierto, entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, ésta debe considerarse "territorio en régimen común", lo que supone en la práctica incrementar el volumen porcentual de operaciones atribuidas a territorio común, y por tanto favorece a la Administración estatal a la hora de atribuirle competencias en materia de inspección y normativa.

Reseñar por otro lado, que el criterio de utilizar como base para la determinación de las competencias normativa e inspectora el volumen de operaciones del año anterior persigue un objetivo de seguridad jurídica, ya que de acuerdo con ese criterio se conocerá de forma previa cuál va a ser la Administración competente para la aplicación de normativa e inspección; seguridad jurídica que no se dará en el primer ejercicio de actividad de una sociedad.

Por otro lado, en cuanto a la regulación intracuerdo, la Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades (NFIS), en su artículo 2, completa indicando los criterios para la determinación de la administración con competencia normativa del Impuesto, indicando que lo dispuesto en dicha Norma Foral será de aplicación a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en Bizkaia.

No obstante, como excepciones menciona aquellos contribuyentes en los que concurran las dos siguientes circunstancias: 1) Que teniendo su domicilio fiscal en Bizkaia su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio, hubieran realizado en territorio común el 75 % o más de su volumen de operaciones, en cuyo caso la competencia normativa corresponderá al Estado. 2) Que el total de las operaciones realizadas en el País Vasco se hubiera realizado en uno o en los otros dos Territorios Históricos, en cuyo caso la competencia normativa corresponderá al Territorio Histórico en que se hubiera realizado la proporción mayor de su volumen de operaciones.

A la inversa, tendrá competencia normativa Bizkaia, en el caso de los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en Álava-Araba o Gipuzkoa, si: su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros; en dicho ejercicio no hubieran realizado en territorio común el 75 % o más de su volumen de operaciones; y el total de las operaciones realizadas en el País Vasco se hubiera realizado en Bizkaia; o bien, en caso de haberse realizado en Bizkaia y en el otro Territorio Histórico en el que no está su domicilio fiscal, hubieran realizado en

Bizkaia una proporción mayor del volumen de sus operaciones.

Por último, y de manera residual y no recíproca como hemos mencionado previamente, tendrá competencia normativa Bizkaia sobre los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en territorio común, cuando se cumplan las tres siguientes condiciones: su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco, y hubieran realizado en Bizkaia una proporción mayor del volumen de sus operaciones que en cada uno de los otros Territorios Históricos.

Analizando la relevancia cuantitativa de dichos criterios de atribución normativa, según datos de la Hacienda Foral de Bizkaia correspondientes al año 2013, aproximadamente a un 97% de las declaraciones de los contribuyentes del IS de dicho año les fue de aplicación la normativa Bizkaia, y la normativa estatal solo fue aplicable en torno a un 3% de las declaraciones, siendo la aplicabilidad de las normativas de Alava-Araba y Gipuzkoa residual, representado en torno al 0.3% de las declaraciones totales.

La competencia inspectora del IS viene recogida en el artículo 19 del Concierto, siendo el criterio de atribución de la competencia inspectora idéntico al de la competencia normativa regulado en el artículo 14, por lo que podemos concluir que las competencias normativa e inspectora coincidirán en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a la Exacción, el artículo 15 del Concierto establece que corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.

Por el contrario, en aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a

la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. Es decir, que en este caso el punto de conexión domicilio fiscal se ve matizado por otro criterio, que es el volumen de operaciones realizado por el sujeto pasivo en cada una de las Administraciones.

Destacar por último en cuanto al intraconcierto, que la NFIS en su artículo 3, nos dice que corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto en exclusiva, cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en dicho territorio, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros; o en proporción al volumen de operaciones realizado en Bizkaia durante el ejercicio, siempre que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros.

Entrando de nuevo a analizar datos concretos de en cuanto a número de declaraciones, del total de declaraciones presentadas en el ejercicio 2013 en la Hacienda Foral de Bizkaia, en aproximadamente un 96% de las declaraciones la exacción ha correspondido en exclusiva al Territorio Histórico de Bizkaia, siendo sólo en torno al 4% de las declaraciones en volumen de operaciones, dato explicable por las características del tejido empresarial de nuestro territorio, compuesto fundamentalmente por pequeñas empresas.

3.b.2) IVA: Normativa aplicable y Exacción

Como consecuencia del carácter armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ámbito de la Unión Europea, el Concierto establece en su artículo 26 que el IVA es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Los Territorios Históricos no tienen competencias normativas en materia de IVA, salvo por lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones formales.

En cuanto a la Exacción del impuesto, el Concierto recoge en su artículo 27 los puntos de co-

nexión aplicables en cuanto a la distribución de la competencia para la exacción entre las Diputaciones Forales y la Administración del Estado; estableciendo para ello dos reglas, una general y otra especial, de modo similar a como lo recogía para el IS en el artículo 15.

Como regla general corresponderá la exacción del impuesto de forma exclusiva a la Diputación Foral donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo. Pero, se aplicará la regla especial en los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior, no ejercicio a diferencia del IS, hubiera superado los 7 millones de euros; los cuales tributarán a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado, o a ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. Para determinar el volumen total de operaciones realizado en uno u otro territorio hay que tomar en consideración todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se encuentren sujetas, incluso las exentas, y las no sujetas al Impuesto, a excepción de las adquisiciones intracomunitarias. Para determinar el porcentaje de tributación a cada una de las administraciones, se excluirán las operaciones no sujetas, y las exentas que no den derecho a deducción.

En cuanto a la Inspección del Impuesto, el artículo 29.Seis del Concierto nos dice que la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

Por otro lado, la inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

1. En los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común, la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes.

2. En los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco, la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 % o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado. Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan.

En cuanto a la normativa intraconcerto, el artículo 2 bis de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, nos marca los criterios para la exacción del impuesto, indicando que la exacción del IVA se efectuará por esta Diputación Foral de Bizkaia ajustándose a las siguientes normas:

1. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros tributarán, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a esta Diputación Foral, cuando su domicilio fiscal esté situado en el Territorio Histórico de Bizkaia.
2. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros y operen exclusivamente en territorio vizcaíno tributarán íntegramente a esta Diputación Foral, con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal.
3. Cuando el sujeto pasivo opere en territorio vizcaíno y además en otro u otros territorios y su volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros, tributará a esta Diputación Foral en proporción al volumen de operaciones efectuado en Bi-

zkaia, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en este.

3.c) Procedimientos en relación a la domiciliación fiscal de contribuyentes

Por la mencionada litigiosidad entre Administraciones en cuanto a la domiciliación fiscal, tanto de los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, valoramos de manera muy positiva la riqueza de procedimientos operativos existentes en la actualidad en el marco del Concerto, para la resolución de discrepancias entre el País Vasco y el Estado, mediante el establecimiento y utilización de vías de resolución de carácter amistoso o arbitral. Es reseñable el protagonismo que el Concerto otorga a la Junta Arbitral, a la que en el artículo 66.Uno.b atribuye la competencia para resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

3.c.1) Procedimiento de cambio de domicilio por la Administración

El domicilio fiscal lo declara el contribuyente pero puede ser objeto de rectificación por la administración tributaria. A estos efectos, y teniendo como marco legal el artículo 47 de la NF 2/2005, General Tributaria, y el artículo 43.9 del Concerto, vamos a abordar en primer lugar el procedimiento amistoso de carácter preventivo acordado entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco en 2006.

El establecimiento de este proceso amistoso ha tenido como consecuencia la resolución de la mayor parte de las discrepancias sobre domiciliación de los contribuyentes sin necesidad de acudir a la instancia arbitral.

Para cuantificar el impacto de este procedimiento, es reseñable el elevado número de expedientes de procedimiento amistoso que se han iniciado desde su implantación: aproximadamente 490, habiendo en este momento 123 expedientes en curso. Si miramos datos más recientes, en 2015 se han iniciado 39 procedimientos de modificación de oficio del domicilio fiscal,

de los cuales 12 se han iniciado a propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia, 1 a propuesta de la Hacienda Foral de Gipuzkoa y 26 a propuesta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria¹³. La utilización de este procedimiento amistoso puede considerarse positiva desde una doble perspectiva: por un lado, posibilita que la relación entre las administraciones tributarias sea más ágil, y por otro lado, cara al contribuyente, evita las dilaciones que conlleva un procedimiento formal de cambio de domicilio.

En el ámbito de la Administración tributaria vizcaína y como consecuencia de dicho acuerdo, la Dirección General de Hacienda de Bizkaia dictó la Instrucción 6/2006, y la posterior Instrucción 2/2012, con la finalidad de establecer unas normas procedimentales y pautas de actuación a sus órganos en la tramitación de expedientes en los que se aprecie la necesidad de promover un procedimiento de rectificación de domicilio fiscal. A continuación analizaremos brevemente los hitos procedimentales más relevantes.

Los funcionarios encargados de la tramitación de los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos que aprecien la concurrencia de indicios sobre la necesidad de promover dicho procedimiento de rectificación, emitirán un informe motivado al respecto, incluyendo una suficiente descripción de los antecedentes y fundamentos de Derecho que resulten de aplicación; y pronunciándose sobre la Administración tributaria en cuyo ámbito deba fijarse el domicilio fiscal rectificado, y la fecha a que se retrotraen los efectos de dicha rectificación.

El mencionado informe se remitirá, con todos los antecedentes correspondientes, al responsable del que dependa el funcionario encargado de la tramitación del expediente para recabar su conformidad con los extremos expuestos en el mismo. El órgano responsable de visar el informe lo remitirá, visado, al Servicio de Control Censal y Tributos Locales para que elabore el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal y lo traslade, a través de la Subdi-

rección de Gestión Tributaria, a la Dirección General de Hacienda.

El Director General de Hacienda, si lo estima procedente, dictará acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal y propuesta de rectificación del domicilio fiscal para su remisión a la Administración tributaria afectada. El Servicio de Control Censal y Tributos Locales notificará al obligado tributario el contenido del citado acuerdo con advertencia de los efectos que se derivan del mismo. Asimismo, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales comunicará el inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, a través de la Subdirección de Gestión Tributaria, a las Subdirecciones competentes para la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos que puedan verse afectados.

En cuanto a los efectos del inicio del procedimiento de rectificación de domicilio fiscal son los siguientes: si el obligado tributario cuyo domicilio fiscal esté siendo objeto de comprobación tuviera en la Hacienda Foral de Bizkaia procedimientos de aplicación de los tributos pendientes de resolución, en los casos en que la rectificación del domicilio fiscal sea determinante para el contenido del acto administrativo con el que concluyan los procedimientos de aplicación de los tributos o expedientes sancionadores correspondientes, las Subdirecciones competentes para su tramitación comunicarán al obligado tributario que el inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal implica la interrupción justificada de dichos procedimientos por el tiempo que dure su completa tramitación o hasta que concluya el plazo máximo de resolución del mismo.

No obstante, hasta tanto sea resuelto el procedimiento, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometidos a su competencia, sin perjuicio de las compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, y cuyas actuaciones habrán de remontarse en sus efectos a la fecha desde la que proceda, en su caso, la nueva Administración competente, según la resolución del procedimiento.

¹³ Fuente: Datos internos de Hacienda Foral de Bizkaia.

En este punto, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales trasladará la propuesta de rectificación del domicilio fiscal, con los antecedentes necesarios, a las Administraciones tributarias que puedan verse afectadas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.Nueve del Concierto, iniciándose el procedimiento amistoso en el caso de que la otra Administración sea la Administración Tributaria del Estado; para que en el plazo de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se les notifique la propuesta, se pronuncien sobre la rectificación del domicilio fiscal y la fecha a la que se deben retrotraer sus efectos.

En caso positivo, será el acuerdo entre las Administraciones implicadas el que determinará la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial debe fijarse el domicilio fiscal.

Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

3.c.2) Discrepancias sobre cambio de domicilio y Junta Arbitral

En caso contrario, si persiste la discrepancia sobre el cambio de domicilio, se iniciará el procedimiento ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, dispuesto en el artículo 43.Seis del Concierto Económico, de acuerdo al procedimiento definido en los artículos 10 y 11 del Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado mediante Real Decreto 1760/2007.

Si la Administración tributaria afectada por la rectificación del domicilio fiscal manifestara dentro del plazo de cuatro meses su disconformidad expresa con la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia, el Servicio de Control Censal y Tributos Locales remitirá el expediente a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, en el plazo máximo de los tres días hábiles siguientes al día en que la comunicación de la otra Administración tributaria manifestando su disconformidad haya sido recibida en la Hacienda Foral de Bizkaia.

Tal y como dispone el artículo 9 del Reglamento de la Junta Arbitral, tanto la Administración del

Estado y Comunidades Autónomas de Régimen Común (en el caso de los tributos cedidos, como IRPF e ISD), como las Diputaciones Forales, pueden interponer conflicto ante la Junta Arbitral, cuando por aplicación de las normas contenidas en el Concierto existan discrepancias en relación a si el domicilio de los contribuyentes se encuentra situado en territorio común o foral. Es, asimismo, reseñable la inexistencia de cauces específicos y apropiados, para la resolución de conflictos en los que estén implicadas la Administración tributaria de Navarra y las del País Vasco.

En el caso de la Diputación Foral de Bizkaia, según el Reglamento de Estructura orgánica aprobado por Decreto Foral 197/2011, es competencia de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica "la preparación, tramitación y seguimiento de conflictos que se interpongan ante la Junta Arbitral".

Cuando en el curso de cualquier procedimiento administrativo, los órganos competentes de la Hacienda Foral de Bizkaia consideren que debe interponerse conflicto ante la Junta Arbitral, emitirán informe motivado al respecto, que será remitido a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, para que ésta eleve a la Dirección General de Hacienda propuesta de acuerdo para plantear conflicto ante la Junta Arbitral. Adoptado dicho acuerdo por la Dirección General de Hacienda, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica realizará la preceptiva comunicación al Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, y se personará en la Junta Arbitral representando a la Diputación Foral de Bizkaia en la interposición del conflicto. Igualmente comunicará al obligado tributario con una copia de este acuerdo, y notificará a la otra Administración afectada.

Como requisito para la admisión del conflicto, tal como nos indica el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimien-

to, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

En cuanto a los efectos del inicio de este procedimiento, el artículo 66.Dos del Concierto establece que determinará la interrupción de la prescripción, y que las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación ulterior. Por su parte, el artículo 15 del Reglamento de la Junta Arbitral establece que, una vez notificado el conflicto, las Administraciones afectadas deberán abstenerse de realizar cualquier actuación en relación con el asunto objeto del mismo hasta su resolución, y determina asimismo los efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos de la caducidad, que tal notificación produce a los interesados.

La aprobación del Reglamento de funcionamiento de la Junta Arbitral ha hecho operativa la vía de arbitraje para la resolución de conflictos entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco, destacando por su cuantía los conflictos relativos al domicilio fiscal de Sociedades: 45 conflictos sobre un total de 115 resoluciones.¹⁴ Las resoluciones de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, según se recoge en el artículo 67 del Concierto.

Por último, reseñar que la comprobación del domicilio fiscal, según modificación efectiva recogida en el Acuerdo de la CMCE de enero de 2014, e incorporada en la Ley de Cupo 7/2014, tendrá efectos por un período mínimo de 3 años, tal y como nos indica el artículo 43.Nueve del Concierto:" cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de resolución".

¹⁴ Datos de Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco, en su monográfico sobre la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Asimismo, en cuanto a la comunicación del cambio de domicilio fiscal, el artículo 47.Cuatro de la Norma Foral General Tributaria dispone: "Cuando el sujeto pasivo no haya comunicado a la administración tributaria, el cambio de su domicilio fiscal, se estimará subsistente, a todos los efectos, incluso al de notificaciones, el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria". Por su parte, el Concierto, en su artículo 43.Quinco, establece que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto; presumiéndose asimismo, según el artículo 43.Ocho del Concierto, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad".

IV. CONCLUSIONES

Las relaciones entre las diferentes jurisdicciones tributarias sean dentro de un Estado, como ocurre en el Estado español, sean en la esfera internacional, requieren del establecimiento de criterios de reparto competencial que delimiten claramente los ámbitos de actuación de cada una de ellas, a fin de que desplieguen su vis tributaria en relación a los contribuyentes y hechos imposables que quedan sometidos a las mismas. Dicha delimitación resulta especialmente conflictiva en la actualidad debido a la propia complejidad de la realidad económica en la que los operadores se desenvuelven, así como a la sofisticación de las diferentes legislaciones tributarias que pretende gravar los hechos imposables que en dicha realidad emergen. En el ámbito internacional, instrumentos jurídicos fruto del acuerdo, como los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición vienen a realizar dicha tarea.

En el Estado español, el régimen de Concierto Económico, fundamentado en la bilateralidad, delimita las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco, asegu-

rando que éste disponga de un sistema tributario completo con excepción de competencias puntuales que el propio Concierto califica como exclusivas del Estado.

En cuanto a la capacidad normativa de los Territorios Históricos, está resulta ser muy limitada en los impuestos indirectos pero amplia en los tributos directos, con excepciones puntuales, como la del IRNR, o el Impuesto del Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, cuya reciente concertación según acuerdo de la CMCE de 16 de enero de 2014, ha sido objeto de crítica en este trabajo. Crítica que hago extensiva al resto de las limitaciones que hemos comentado en nuestro análisis. Son aquellos supuestos en los que, no obstante la amplia capacidad normativa de los Territorios Históricos en imposición directa, se aplica la normativa común y que, en mi opinión, carecen de una fundamentación jurídica o económica para su mantenimiento.

Este trabajo ha analizado el Capítulo I del Concierto, que regula las regulaciones tributarias del País Vasco con el Estado, analizando los puntos de conexión o criterios de reparto de las competencias normativas, de exacción e inspección de cada uno de los tributos, centrándose más específicamente en la residencia habitual y en el domicilio fiscal por ser los dos criterios de reparto más relevantes, tanto por su trascendencia como por el número de contribuyentes afectados, y por la conflictividad o discrepancias que su aplicación viene suscitando.

Es por ello, que la regulación normativa debe ser necesariamente interpretada bien por los órganos administrativos, bien por los órganos judiciales cuando nos encontramos ante la determinación de la residencia habitual o el domicilio fiscal de los contribuyentes. Junto con el recurso a la interpretación, la valoración de la prueba resulta ser un factor determinante en esta materia. Tarea cada vez más ardua como consecuencia de la creciente movilidad geográfica de las personas físicas fundamentalmente por razones laborales, así como por la cada vez mayor complejidad de las estructuras organizativas de las personas jurídicas en la economía global, que hace en muchos

casos de la determinación de la localización de la efectiva gestión administrativa y dirección de los negocios una prueba diabólica.

Todo ello ha llevado en los últimos años, a la aparición de una amplia doctrina administrativa relativa a estos puntos de conexión, -consultas, resoluciones del TEAF y resoluciones del TEAF-, así como pronunciamientos jurisprudenciales, a los que se hace necesario recurrir para clarificar y complementar la regulación normativa a fin de coadyuvar a la correcta actuación de las administraciones tributarias en su tarea de aplicación de los tributos en aras a garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes .

Para finalizar, dada la mencionada litigiosidad entre las administraciones tributarias, muy especialmente en lo concerniente a la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas, se valoran muy positivamente los procedimientos operativos existentes, tanto de carácter amistoso como arbitral, para la resolución de discrepancias entre el País Vasco y el Estado sobre la domiciliación de los contribuyentes, siendo relevante el protagonismo que el Concierto atribuye a la Junta Arbitral en dicha materia.

ANEXO I

1. CRITERIOS ADMINISTRATIVOS:

a) Instrucciones:

Instrucción 2/2012, de 8 de febrero, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, sobre procedimiento amistoso entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco sobre domiciliación de los contribuyentes.

Instrucción 1/2012, de 20 de enero, de la Dirección General de Hacienda, sobre actuaciones a realizar en expedientes que se sometan a la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico.

Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, del Director General de Hacienda de Bizkaia, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a efectos del Concierto.

Instrucción 6/2006, de 20 de septiembre, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, sobre procedimiento amistoso entre la Administración tributaria del Estado y la del País Vasco sobre domiciliación de los contribuyentes.

Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, del Director General de Hacienda de Bizkaia, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a efectos del Concierto.

b) Resoluciones de la Junta Arbitral:

Resolución 14/2015 de la Junta Arbitral, concepto gestión administrativa y dirección de los negocios.

Resolución 6/2015 de la Junta Arbitral, de 4 mayo, sobre concepto totalidad de los bienes la tributación por obligación real en ISD, y normativa aplicable.

Resolución 2/2015 de la Junta Arbitral de 26 de Enero, centro de intereses como criterio para determinación de la residencia habitual en el IRPF.

Resolución de la Junta Arbitral, de 13 de octubre de 2014, sobre el caso IKEA.

Resolución 6/2009 de la Junta Arbitral, sobre la valoración de la prueba para la determinación de la residencia habitual en el IRPF.

Resolución de Junta Arbitral 4/2009, de 6 de marzo, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Eroski.

Resolución de la Junta Arbitral 2/2009, sobre localización del domicilio fiscal.

Resolución de la Junta Arbitral 2/2008, sobre localización del domicilio fiscal.

Resolución de la Junta Arbitral 1/2009, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Gamesa.

Resolución de la Junta Arbitral 1/2008, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Gamesa.

c) Resoluciones del TEAFB:

Resolución del TEAF de 20 de mayo de 2011, sobre aplicación sucesiva de los criterios del artículo 43 de Concierto para la determinación de la residencia habitual en el IRPF.

Resolución TEAF de 24 de febrero de 2011, sobre comunicación a la Administración tributaria de cambios de residencia que determinen cambios en la competencia.

d) Consultas Tributarias:

Consulta HFB de 19 de diciembre de 2013, problemática de la doble imposición y Convenio con Francia.

Consulta HFB 3 de abril de 2012, residencia habitual y permanencia de un contribuyente como cuestión de hecho acreditable por cualquier medio de prueba.

Consulta HFB 24 de mayo de 2010, concepto de residencia no determinado por empadronamiento, solo un medio de prueba.

Consulta HFB de 20 de junio de 2006, cómputo de ausencias temporales a efectos determinar el período de permanencia, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país.

2. JURISPRUDENCIA:

Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2015, caso IKEA, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución aprobada el 13 de octubre de 2014 por la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Sentencia TJCE de 3 de septiembre de 2014, declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo limitando la libertad de circulación de capitales.

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2010, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Gamesa.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010, sobre determinación del domicilio fiscal, grupo Gamesa.

Sentencia del Tribunal Supremo del 17 de octubre de 2003, sobre el alcance de la expresión "territorio de régimen común" en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su versión de la Ley 25/03.

Sentencia 1995/13 del TJCE, de 14 de febrero, conocida como Sentencia Schumacher.

3. NORMATIVA:

Norma Foral 4/2015, de 24 de marzo, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOB 1 de abril).

Ley 7/2014 de Concierto, de 21 de abril (BOE 22 de abril).

Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas (BOB 13 de diciembre).

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOB 13 diciembre)

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades (BOB 13 de diciembre).

Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOB 4 de marzo).

Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ley 28/2007 de Concierto, de 25 de octubre (BOE 26 de octubre).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de mo-

dificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre).

Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB 11 marzo).

Ley 12/2002 de Concierto, de 23 de mayo (BOE 24 de mayo).

Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB 14 de diciembre).

ANEXO II

Bibliografía

ALONSO ARCE, IÑAKI: El Tribunal Supremo se pronuncia por primera vez sobre una resolución de la Junta Arbitral del concierto Económico. Fórum Fiscal de Bizkaia nº 21, abril 2010. CISS, grupo Wolters Kluwer.

ARMENTIA BASTERRA, JAVIER: Concierto Económico: posibilidades y límites internos e internacionales del poder tributario concertado. Fórum Fiscal de Álava nº25, marzo 2013. CISS, grupo Wolters Kluwer.

EREÑO GARCIA, OLATZ: Resoluciones de la Junta Arbitral de Concierto Económico. Fórum Fiscal Alava nº 15, septiembre de 2011. CISS, grupo Wolters Kluwer.

GARITAONAINDIA TUTOR, GORKA: Análisis de los nuevos impuestos concertados y otros acuerdos de naturaleza tributaria adoptados por la Comisión Mixta del Concierto Económico. Fórum Fiscal de Álava, marzo 2014. CISS, grupo Wolters Kluwer.

MÁRTINEZ BÁRBARA, GEMMA: Vías de resolución de discrepancias entre las Administraciones Tributarias en relación con la domiciliación de contribuyentes en el Concierto Económico. Gaceta Tributaria del País Vasco, Zergak nº 37, octubre 2009.

MERINO JARA, ISAAC: Concierto Económico y Junta Arbitral: jurisprudencia sobre aspectos sustantivos. Gaceta Tributaria del País Vasco, Zergak nº 49, enero 2015.

ANEXO III: TABLAS

1. Capacidad normativa:

TRIBUTOS CONCERTADOS DE NORMATIVA AUTÓNOMA		TRIBUTOS CONCERTADOS DE NORMATIVA COMÚN	
FIGURA TRIBUTARIA	LIMITACIONES	FIGURA TRIBUTARIA	CAPACIDAD NORMATIVA
IRPF	Tipos aplicables a: <ul style="list-style-type: none"> Retenciones de Cap. Mobiliario Retenciones sobre actividades económicas Retenciones sobre premios 	IRNR	Tributación de los establecimientos permanentes domiciliados en el PV
IS	<ul style="list-style-type: none"> Tipos aplicables a retenciones de cap. mob. Definición de grupo fiscal, sociedad dominante o dependiente, grado de dominio y operaciones internas del grupo 	IDEC	Tipos de gravamen en las mismas condiciones que territorio común Modelos de declaración y plazos de ingreso
IP		IPVEE	Modelos de declaración y plazos de ingreso
ISD		I. s/ la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica	Modelos de declaración y plazos de ingreso
ITPYAJD	Operaciones societarias, letras de cambio y documentos que las suplan o realicen funciones de giro	I. s/ Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y residuos Radioactivos en Instalaciones Canalizadas	Modelos de declaración y plazos de ingreso
Tasas s/ el Juego	Hecho imponible y sujeto pasivo	IVA	Modelos de declaración y plazos de ingreso
HH.LL.		IPS	Modelos de declaración y plazos de ingreso
• IBI		II.EE.	Tipos de gravamen en las mismas condiciones que territorio común Modelos de declaración y plazos de ingreso
• IAE		• IEF	
• IVTM		• IEDMT	Elevación de los tipos de gravamen a un 15%
• Otros tributos locales	<ul style="list-style-type: none"> Atención a la estructura general de régimen común No establecimientos de figuras de naturaleza indirecta distinta a las de régimen común que pueda ser objeto de traslación fuera del PV 	• I. s/ el Carbón	
		I. s/ los Gases Fluorados de Efecto invernadero	Modelos de declaración y plazos de ingreso
		I. s/ Actividades de Juego	Elevación de los tipos de gravamen hasta un 20% para los sujetos pasivos con residencia habitual en el PV Modelos de declaración y plazos de ingreso

Fuente: AD CONCORDIAM.

2. Residencia habitual y domicilio fiscal:

PERSONAS FÍSICAS				
Criterios para la determinación de la residencia habitual en el PV				
Determinación de la residencia habitual en el PV				
Requisito previo	Tener la condición de residente en territorio español			
Criterios	Contribuyentes permanezcan más de 183 días en territorio español	Permanencia superior en PV	del período impositivo	IRPF
			del año anterior	ISyD, ITPyAJD e IDMT
			la del IRPF a fecha de devengo	Resto de impuestos
	Centro principal de intereses en el PV (=obtención de la mayor parte de la BI del IRPF)			
	Última residencia declarada en el PV a efectos del IRPF			
Normas antifraude:	Contribuyentes permanezcan menos de 183 días en territorio español	Centro principal de intereses o base de actividades económica/ profesionales en el PV		
		Cónyuge e hijos menores tengan la residencia habitual en el PV		
<ul style="list-style-type: none"> No se entenderán producidos los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva Cuando por resolución de la Junta Arbitral o previo acuerdo entre ambas administraciones, se haya producido un cambio de domicilio, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio se mantiene durante los tres años siguientes 				
PERSONAS JURÍDICA				
Criterio para la determinación del domicilio en el PV: domicilio social en el PV				
Requisito	Gestión administrativa y dirección de sus negocios centralizada en el PV			
Criterio subsidiario	Lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado			
Normas antifraude:	<ul style="list-style-type: none"> Se presumirá que no se ha modificado el domicilio cuando en el año anterior o siguiente al cambio la entidad devenga inactiva o cese en su actividad Cuando por resolución de la Junta Arbitral o previo acuerdo entre ambas administraciones, se haya producido un cambio de domicilio, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio se mantiene durante los tres años siguientes 			
ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y SOCIEDADES CIVILES O ENTES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA				
Criterio para la determinación del domicilio en el PV: gestión administrativa y dirección de sus negocios centralizada en el PV				
Criterio subsidiario	Lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado			

Fuente: AD CONCORDIAM.