

La residencia como punto de conexión en el Convenio de Navarra

Eugenio Simón Acosta

Universidad de Navarra

ABREVIATURAS USADAS EN ESTE TRABAJO

CCAA: Comunidades Autónomas. CEEN: Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. CFN: Comunidad Foral de Navarra. CPV: Concierto del País Vasco. EP: establecimiento permanente. IEDMT: Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. IS: Impuesto sobre Sociedades. ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. JAN: Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. LESFL: [Ley 49/2002, de 23 de diciembre](#), de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. LISD: Ley 29/1987, de 18 diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. LSFCA: [Ley 22/2009 de 18 de diciembre](#), por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. PV: País Vasco. RJAN: *Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por [Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo](#)*. TS: Tribunal Supremo.

INTRODUCCIÓN

El domicilio fiscal y la residencia habitual están definidos en el artículo 8 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra **(1)**, (en adelante CEEN), según el cual están domiciliadas fiscalmente en Navarra:

- a) Las personas físicas que tengan en Navarra su residencia habitual;
- b) las personas jurídicas, los entes sin personalidad y los EP si se centraliza en Navarra la gestión administrativa y la dirección de sus negocios o, subsidiariamente, si radica en Navarra el mayor valor de su inmovilizado.

La residencia habitual se predica solamente de las personas físicas y no es sólo criterio determinante del domicilio fiscal, sino también es punto de conexión para delimitar el ámbito del poder tributario y de las potestades tributarias de la Comunidad Foral de Navarra.

La residencia habitual de personas físicas en Navarra tiene como presupuesto la residencia en España. Es decir, para ser residente habitual en Navarra es preciso tener la condición de residente en España a efectos del impuesto que en cada caso se pretenda aplicar. Dicho de otro modo, el poder de delimitar personal y territorialmente el ámbito de los impuestos españoles, entre los que se incluyen los impuestos forales, corresponde exclusivamente al Estado. Esto es así porque, aun pudiéndose calificar como originario el poder tributario de Navarra en el sentido de estar directamente atribuido por la Constitución ([Disp. Adic. 1ª CE](#)), el ordenamiento navarro es un ordenamiento derivado cuya validez y existencia trae causa del ordenamiento estatal. Expresión de esta idea es la DA 3ª del CEEN: "*En caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la adaptación del presente Convenio a las modificaciones realizadas...*"

El concepto es, por tanto, complementario del que se establece en las leyes estatales reguladoras de cada impuesto. Dicho de otro modo, el poder tributario de Navarra se encuentra limitado por la extensión territorial de los impuestos de régimen común **(2)**.

La residencia, como criterio personal que es, despliega sus efectos principalmente en el ámbito de la imposición directa sobre la renta y el patrimonio

Sin embargo, también se utilizan en la imposición indirecta porque, a pesar de que los criterios de sujeción a estos impuestos son de carácter territorial (lugar de entrega de los bienes, lugar de salida de fábrica o de depósitos fiscales, etc.), en algunos casos es relevante el criterio personal: así ocurre en el caso de entregas de gas, electricidad, calor y frío a través de redes de distribución ([art. 69.7 LIVA](#)) e igualmente en las prestaciones de servicios, operaciones en las que se usa la sede de su actividad económica, la radicación de un establecimiento permanente o el domicilio o residencia habitual del proveedor o del cliente ([art. 70 LIVA](#)).

Pero la importancia de los criterios personales es aun mayor en el caso del CEEN, dado que, cualquiera que sea el punto de conexión sustantivo, el punto de conexión formal determinante de la competencia para aplicar el impuesto es generalmente de carácter personal. En los tributos compartidos, cuya recaudación se distribuye entre el Estado y la CFN,

la competencia para aplicarlos corresponde al Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra cuando el domicilio fiscal del obligado tributario se encuentra en territorio foral navarro.

Sin embargo hay que rechazar la idea de la vinculación personal unitaria de los obligados tributarios al ordenamiento común o foral. No existen contribuyentes navarros ni contribuyentes del Estado ni siquiera desde el punto de vista formal de los procedimientos de aplicación de los impuestos.

Esta cuestión fue objeto de debate en el conflicto 15/2007, que resuelve la discrepancia sobre una consulta planteada por una Fundación con sede en Navarra que cumplía los requisitos para que se le aplicase el régimen especial de la LESFL. En la consulta se plantearon dos cuestiones:

1.- Régimen de responsabilidad aplicable a la Fundación Navarra por las retenciones y repercusiones a cargo de las personas o entidades con las que contrata o subcontrata su actividad principal [art. 43.1.f) LGT].

Había acuerdo entre ambas Administraciones tributarias en que la responsabilidad forma parte del régimen jurídico del tributo del que el obligado tributario responde, pero mientras la AEAT interpretaba que la Fundación responde ante el acreedor del tributo aplicado en cada caso, la HTN pretendía tener una especie de derecho exclusivo sobre la responsabilidad de las fundaciones con domicilio fiscal en Navarra afirmando que el impuesto de referencia sólo puede ser el Impuesto sobre Sociedades porque las entidades con domicilio fiscal en Navarra siempre aplican normativa navarra según el art. 18 CEEN. La CFN entendía que a un "contribuyente navarro" sólo se le puede aplicar la LFGT y no la LGT.

La JAN entendió que el art. 18 del CEEN sólo se refiere al Impuesto sobre Sociedades y que la titularidad de la competencia sobre el IS de las entidades domiciliadas en Navarra no convierte a estas entidades en contribuyentes navarros a todos los efectos.

Así pues, si el contratista tiene que practicar una retención a cuenta de un impuesto estatal, la Fundación responde ante la AEAT con arreglo al art. 43.1.f) LGT.

2.- Régimen fiscal de las retenciones por dividendos e intereses percibidos por la Fundación. Esta cuestión era importante porque, hasta 31/12/2008, en régimen común estaban exentos los rendimientos de capital percibidos por fundaciones acogidas al régimen especial y no se practicaba retención sobre ellos, mientras que, en Navarra, tales rendimientos no estaban exentos. Según se aplicase la normativa Navarra o la del retenedor de territorio común existiría o no obligación de retener.

Según el art. 12 del CEEN,

"1. Las retenciones e ingresos a cuenta relativos a rendimientos del capital mobiliario, salvo los supuestos contemplados en el apartado 2 de este artículo, se exigirán por la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, cuando la retención o el ingreso a cuenta se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tributen a Navarra o por entidades que tributen exclusivamente a ella por el Impuesto sobre Sociedades."

A sensu contrario, las retenciones se exigen por la AEAT cuando se realicen por sujetos pasivos que tributen exclusivamente en Navarra y, por estar exentos los rendimientos, no se practica retención. No sirve en este caso el argumento de que la retención está subordinada al impuesto principal (IS) y éste es el de Navarra que es donde tributa la Fundación,

"pues también es innegable el carácter autónomo de dichas obligaciones, carácter que se manifiesta en aspectos tales como la existencia de un propio presupuesto de hecho, de reglas propias para su cuantificación, de un sujeto obligado distinto del contribuyente o su prescripción independiente de la que corresponde a la obligación principal. Debe entenderse que, por tanto, la subordinación de la obligación de retener respecto de la principal es de carácter instrumental en el sentido de ser considerada a cuenta de esta otra".

Otra cuestión preliminar es la de aclarar el alcance u objeto que tienen los conflictos sobre la residencia. En varios de los conflictos habidos hasta el momento, la HTN se ha opuesto a las pretensiones de la AEAT alegando que ésta no había acreditado que el domicilio o residencia del interesado se encontrase en territorio común.

La JAN ha resuelto este problema rechazando los argumentos de la HTN porque, aun admitiendo que el CEEN es una norma de coordinación recíproca de dos poderes constitucionales y no una norma de cesión de competencias estatales a Navarra, la técnica que en él se utiliza es la delimitar en cada impuesto el alcance del poder de Navarra, de tal forma que, en los impuestos contemplados por el CEEN, todo lo que no está en el CEEN no corresponde a Navarra. Por consiguiente, en los conflictos ante la JAN, la AEAT no tiene la carga de demostrar dónde se encuentra el domicilio del obligado tributario sino que le basta con acreditar que no se encuentra en Navarra para que su pretensión pueda ser estimada. Caso paradigmático es el §16 del conflicto 34 en que los interesados afirman que tienen varias residencias y no están más de 183 días en ninguna de ellas. Ver también conflicto 68, §11.

La misma cuestión podría plantearse cuando el conflicto se produce entre la CFN y una Comunidad Autónoma de régimen común o un territorio foral del PV. A este respecto hay que afirmar que la JAN carece de facultades para decidir sobre las competencias de otras Administraciones distintas de la Navarra puesto que su misión se reduce a aplicar el

CEEN y decidir si una determinada competencia pertenece o no a Navarra o si un obligado tributario reside o no en Navarra.

En casos en que se han aportado indicios de residencia en otra Comunidad Autónoma que no ha sido parte en el conflicto, la JAN se ha limitado a decidir que la competencia no era de Navarra y se ha basado en el principio de lealtad institucional para notificar la resolución a la Comunidad Autónoma que podría ser competente a efectos de que ésta adopte las medidas que estime oportunas.

En el conflicto 2/2004 se dijo:

"75º. Cabe, por todo ello, formular las siguientes conclusiones:

(...)

4ª.- No habiendo sido parte en este conflicto la Comunidad Autónoma de Andalucía, no resulta procedente que esta Junta Arbitral se pronuncie sobre su eventual competencia para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones correspondiente a la herencia de XXX.

5ª.- Considera, sin embargo, esta Junta Arbitral que, en aplicación del principio de lealtad institucional que establece el [artículo 4 de la Ley 30/1992](#), el presente acuerdo debe ser notificado a la Comunidad Autónoma de Andalucía, a fin de que ésta pueda ejercitar, en su caso, las acciones que estime oportunas.

Como observación previa hay que decir que los conflictos que se plantean ante la JAN pueden ser abstractos o concretos. Desde otro punto de vista, los conflictos se pueden clasificar en positivos y negativos.

1. Son conflictos abstractos aquellos en los que se discute exclusivamente el domicilio o residencia de un obligado tributario, sin referencia específica a ninguna competencia de aplicación de un tributo determinado. Estos conflictos están contemplados por el artículo 43.6 del CEEN y son el cauce por el que se resuelven las discrepancias sobre una propuesta de cambio de domicilio promovida por una Administración tributaria.

La figura del conflicto abstracto se encuentra apuntada en la [STS de 17 de enero de 2013 \(recurso número 303/2012, RJ 2013\1227\)](#), que transcribimos unas líneas más abajo, y está explícitamente reconocida en la [STS 17/10/2013 \(recurso número 538/2012, RJ 2013/7514\)](#) en relación con el CPV, que dice:

"Es de hacer notar que 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 del obligado a soportar la carga 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, en este caso de la referida entidad, define su situación tributaria en relación a los concretos tributos cuya carga soporta y determina el sometimiento a uno de los regímenes coexistentes.

La determinación del domicilio fiscal del contribuyente tiene, pues, carácter instrumental. Se determina con carácter general y en abstracto, pero es indudable que su determinación va a tener proyección sustancial en las concretas cargas impositivas que le afectan"

Una particularidad de los conflictos que llamamos abstractos consiste en que en ellos no puede regir el deber administrativo de abstenerse de actuar sobre el objeto del conflicto porque no existe propiamente un conflicto competencial, no se discute sobre la competencia para intervenir en una determinada relación jurídico-tributaria sino que se debate simplemente sobre un presupuesto que puede ser determinante de la competencia sobre la aplicación de tributos que en ese momento no están determinados ni son objeto del debate **(3)**. No es propiamente un conflicto de competencias y acertadamente el artículo 51.1 del CEEN no habla de conflicto de competencias sino de "discrepancia" sobre el domicilio. Por estas razones, no puede existir deber de abstención de actuar en otros procedimientos en que se ejercen competencias que no son objeto directo del conflicto.

Es también por ello que el Tribunal Supremo ha proclamado la inaplicación del plazo preclusivo de 15 días que establece el artículo 14.2 del RJAN en los repetidamente mencionados conflictos abstractos. Dice, al respecto, la [STS de 17 de enero de 2013 \(recurso número 303/2012, RJ 2013\1227\)](#):

"el artículo 14.2 se refiere sólo al plazo de interposición del conflicto positivo, pues alude al cómputo desde la ratificación expresa o tácita de la competencia, en cuanto la Administración requerida puede contestar de forma expresa inhibiéndose o manteniendo la competencia o bien puede guardar silencio y no dar contestación al requerimiento, en cuyo caso se considera que transcurrido el plazo de 30 días se entiende rechazado el requerimiento quedando así expedita la vía para el planteamiento del conflicto propiamente dicho.

Ante esta realidad, carece de sentido mantener que el plazo de 15 días establecido tiene que aplicarse también en los supuestos de cambio de destino (sic), y que el mismo tiene carácter preclusivo, porque el artículo 43.5 prevé un procedimiento amistoso que, si no culmina con éxito, deriva en la Junta Arbitral para que determine dónde debe considerarse domiciliada una persona física o jurídica, debiendo significarse que el Reglamento sólo prevé que una vez transcurrido el plazo de dos meses que tiene la Administración requerida

para contestar ya no es necesario otro trámite para poder plantear el conflicto, por lo que la propia solicitud de cambio de domicilio abre la vía, si es rechazada, para interponer conflicto ante la Junta Arbitral.

Por otra parte, a esta conclusión se llega porque la situación en el caso de los conflictos de competencia positivos es muy distinta a los conflictos sobre el domicilio de los contribuyentes. En el primer caso, nos encontramos con una Administración que considera que otra está ejerciendo una competencia de aplicación de los tributos que no le corresponde, y que reacciona frente al acto o disposición que, a su juicio, perjudica su competencia, siendo lógico entender que el plazo tanto para formular el requerimiento previo como el conflicto en caso de rechazo expreso o tácito, tiene carácter preclusivo, por lo que el incumplimiento del mismo hace decaer la acción procesal al tener que equipararse este plazo a los establecidos para formular recursos ante los Tribunales de Justicia. En el segundo caso, cambio de domicilio, no se parte de la existencia de una actuación previa de una Administración, que obligue a reaccionar a otra reclamando la competencia, sino de una simple discrepancia sobre el domicilio de los contribuyentes, que se intenta resolver de forma amistosa, y que sólo en caso de disconformidad se atribuye a la Junta Arbitral la resolución de la discrepancia.

Ya nos hemos pronunciado sobre la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses (4) .

La misma solución ha de entenderse aplicable al plazo de interposición del conflicto, por lo que nada impide que ante una resolución extemporánea que rechaza la propuesta de cambio de domicilio pueda acudir a la Junta Arbitral en el plazo de quince días desde el conocimiento de la decisión desestimatoria adoptada.

Asimismo nada impide que, en caso de falta de respuesta en el plazo establecido, cuando así lo estime oportuno la Administración que promovió el cambio, pueda entender desestimada tácitamente la propuesta de cambio y promover formalmente el conflicto, aplicando la normativa general sobre el silencio negativo, sin que en contra pueda invocarse la inseguridad jurídica respecto del obligado tributario a que afecte, pues las consecuencias del retraso en la resolución han de ser invocadas, en su caso, en relación con la liquidación que practique la Administración que resulte competente."

En fin, por iguales motivos, la JAN ha desestimado reiteradamente las pretensiones, deducidas en procedimientos de conflicto abstracto, de que se extraigan consecuencias sobre la titularidad de competencias concretas para la aplicación de determinados impuestos o de que se declare la titularidad o prescripción de créditos derivados del ejercicio indebido de dichas competencias. Véase, por ejemplo, la Resolución de la JAN de 16 de octubre de 2009 (conflicto 22/2009), donde se dice:

"Tampoco podemos aceptar el límite de retroacción de cuatro años alegado por la Hacienda Tributaria de Navarra, basándose en que es éste el periodo de prescripción de los créditos de derecho público no tributarios entre Administraciones.

No hay duda de que los créditos que por esta causa puedan existir entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Foral de Navarra son créditos de derecho público no tributarios, pero hay que tener en cuenta que las consecuencias o efectos del cambio de domicilio no son única y exclusivamente los del nacimiento de un crédito entre Administraciones. Es obvio que las Administraciones en conflicto no podrán reclamarse créditos prescritos y que los créditos de esta naturaleza prescriben a los cuatro años desde que pudieron ejercitarse, pero esto no significa que hayan caducado o prescrito otras facultades, potestades o incluso derechos subjetivos que puedan corresponder a la Administración en cuya jurisdicción se ubique la residencia habitual de los contribuyentes".

En el mismo sentido se pronuncian las Res. JAN de 15 de octubre de 2010, conflicto 023; Res. JAN de 14 de octubre de 2010, conflicto 025; y Res. JAN de 14 de octubre de 2010, conflicto 026.

2. Los conflictos concretos son aquellos en los que las Administraciones discrepan sobre la titularidad de una determinada competencia.

En estos casos conviene recordar que es al TC a quien corresponde el examen y la resolución de los conflictos de competencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas o de los de éstas entre sí ([artículo 161 CE](#)). La legitimidad de la intervención de la JAN en los conflictos a que se refiere el artículo 51 del CEEN tiene su base en la distinción, elaborada por el propio TC, entre conflictos de competencia y conflictos sobre la competencia (5) .

Estos conflictos pueden ser positivos, en los que ambas Administraciones reclaman para sí una competencia concreta; o negativos, en los que las Administraciones niegan su propia competencia, generalmente porque se trata de obligados tributarios a los que hay que devolver ingresos derivados de la normativa propia de un determinado tributo.

LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

La residencia habitual de las personas físicas

El artículo 8.2 del CEEN dispone la residencia habitual de las personas físicas en paralelo a los tres criterios de sujeción previstos por el [artículo 9 de la LIRPF](#): permanencia, núcleo principal de actividades intereses económicos y presunción por residencia de cónyuge e hijos menores.

Permanencia en Navarra

Concepto de permanencia

La permanencia en Navarra es un concepto que, igual que su análogo del [artículo 9 de la LIRPF](#), no se refiere exclusivamente al elemento material de la presencia de la personas físicas en Navarra porque el propio artículo 8.2 del CEEN establece que "para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales".

Esto ha permitido a la Junta Arbitral sostener que

"...el cómputo en el período de permanencia de las ausencias temporales, al que hace referencia el artículo 7.2 del Convenio Económico, viene a sumar al elemento objetivo de la permanencia propiamente dicha en uno u otro territorio, un elemento subjetivo o intencional, de forma tal que quien es residente en un determinado lugar, no deja de serlo por el hecho de no permanecer en el mismo la mayor parte del año, si sus ausencias temporales no conllevan una modificación del centro de sus relaciones vitales" (Res. JAN de 2 de octubre de 2007, conflicto 2/2004).

El cómputo del tiempo de permanencia es diferente según el impuesto de que se trate.

En caso de IRPF se entiende que una persona física reside en Navarra cuando permanezca en Navarra el mayor número de días del periodo impositivo. Cobra aquí especial importancia el elemento intencional, dado que el periodo impositivo puede ser muy corto en caso de fallecimiento del contribuyente.

Tratándose de ISD, ITPAJD e IEDMT, se considera el mayor número de días "del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo".

Permanencia e ISD

En el conflicto 2/2004, se planteó el problema del cómputo anual a efectos del ISD. En aquel momento el CEEN no especificaba cómo debía entenderse la expresión "año anterior" y la JAN interpretó como año anterior los 365 días anteriores al fallecimiento (conflicto 2/2004). Hoy el problema está resuelto por la ley.

Existe una falta de sintonía entre el CEEN y el Concierto del PV (en adelante CPV) sobre el régimen jurídico aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se adquiere la residencia en cualquiera de estos territorios.

Aunque el punto de conexión es el mismo (permanencia durante el año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo), la determinación del régimen jurídico aplicable se resuelve con criterios distintos.

Navarra aplica siempre su propia normativa.

En cambio, las Diputaciones Forales están obligadas a aplicar "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" (art. 43 del CPV).

La solución del CPV nos enfrenta al problema de determinar qué se entiende por "territorio común". Este asunto lo trató la JAN en los conflictos 16/2007 y 17/2007, a propósito de la interpretación de ese mismo sintagma utilizado por el CEEN. El problema consistía en saber si se aplicaba la normativa del Estado en el IS de una sociedad domiciliada en Navarra cuyo volumen de operaciones realizadas en territorio común era superior al 75% sólo si se computaban las operaciones realizadas en el País Vasco.

La JAN resolvió que el concepto de territorio de régimen común en el CEEN incluye las provincias vascongadas y su interpretación fue confirmada por el TS en sentencia de 26/5/2009.

El TS confirmó el criterio de la JAN en la [STS de 26/5/2009 \(recurso 365/2008\)](#).

Ahora se trata de descubrir cuáles son las "normas de territorio común" y, en particular, si comprenden todas las que se deberían aplicar al obligado tributario si no hubiera adquirido la residencia en el PV o si se refieren exclusivamente a las normas directamente aprobadas por el Estado. Dicho de otro modo: ¿deben las Diputaciones vascas aplicar la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde tenía su anterior residencia el obligado tributario, entre las que se pueden encontrar las normas reguladoras del impuesto en la Comunidad Foral de Navarra?

Si la respuesta es afirmativa podría darse la paradoja de resultar positivamente discriminadas las herencias y donaciones de nuevos residentes, aunque se trate de una situación que no es fácil que se produzca en la práctica dado el tradicional trato de favor que tienen las adquisiciones lucrativas en el País Vasco.

La finalidad de la norma parece ser otra. Se trata de evitar los cambios de residencia realizados con el fin de aprovechar las ventajas que ofrece el CPV y subyace la idea de que el régimen estatal del ISD es siempre más gravoso que el de las Diputaciones vascongadas, lo cual no tiene que ser cierto siempre.

Se trata de un prejuicio en el sentido etimológico de la palabra, pero un prejuicio que responde a una realidad

existente y ello conduce a pensar que las normas de territorio común a que se refiere el CPV son exclusivamente las que aprueban las Cortes Generales y el Gobierno de la Nación. De este modo, quedarían excluidas las normas aprobadas por la Comunidad Autónoma de origen del nuevo residente, eliminándose así la ventaja de que teóricamente podría gozar respecto al resto de operaciones realizadas por residentes con más de dos años y medio de presencia en el PV.

Si esto es así habría que entender igualmente que en la expresión "normas de territorio común" no se incluyen las dictadas por la Comunidad Foral de Navarra, a pesar de que la regla general sea que Navarra es territorio común desde la perspectiva del CPV.

La divergencia es más acusada si se confronta el régimen navarro con el de las CCAA de régimen común, pues el punto de conexión es diferente. Según el artículo 28 de la LSFCA, se considera que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días "del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

En este caso la discordancia no está en el régimen jurídico aplicable al residente, sino en el propio concepto de residencia por permanencia, es decir en la falta de simetría en la propia definición del punto de conexión.

Así pues, si una persona física traslada su residencia a Navarra será considerada residente en Navarra si su traslado se ha producido con 183 días de antelación al devengo del ISD. La operación quedará además sometida a la normativa foral.

En cambio si un residente en Navarra se traslada a una Comunidad Autónoma de régimen común, no será residente en dicha Comunidad a efectos del ISD hasta que no transcurran dos años y medio. Esta persona ha dejado de ser residente en Navarra a partir del día 184 contado desde el momento del traslado. Si el devengo del ISD se produjese en el lapso temporal comprendido entre el día 184º y los dos años y medio, la persona física no será residente en ninguna Comunidad Autónoma y la consecuencia es que el impuesto se exigirá por el Estado aplicándose las normas de la [LISD](#).

La disparidad de puntos de conexión no es en este caso un problema porque, como acabamos de decir, la diferencia provoca un vacío de residencia autonómica, pero no un vacío de tributación, dado que quien no tiene residencia autonómica tributa al Estado.

De momento no se ha planteado conflicto entre la JAN y la JA prevista por el [artículo 24 de la LOFCA](#), a pesar de que han existido conflictos de competencia entre la CFN una Comunidad Autónoma de régimen común. Da la impresión de que se acepta que la preferencia corresponde a la JAN pero habría que preguntarse por qué, dado que el interrogante admite dos respuestas: una, que prevalece la ley especial (el CEEN) frente a la ley general (la [LOFCA](#)); otra, que el régimen navarro es un régimen paccionado y, siendo más antigua la competencia de la JAN no podría el Estado haberla reducido unilateralmente al crear la JA de régimen común en la modificación de la [LOFCA](#) que se produjo en 1996.

El problema de la confluencia de competencias entre la JAN y la JAPV ha recibido del TS una solución que no deja de ser sorprendente, pues en el fondo viene a admitir que ambas Juntas son competentes y se puede acudir a una u otra porque lo importante es que se de satisfacción al requisito de que intervenga un órgano administrativo antes de residenciar el litigio en la jurisdicción contencioso-administrativa, que es quien ostenta la competencia para resolverlo.

Así, en el fundamento cuarto de la [STS de 17 de octubre de 2013 \(recurso 538/2012\)](#) se puede leer lo siguiente:

"la función resolutoria de los conflictos por parte de la Junta Arbitral se inscribe, dentro de un procedimiento administrativo y, en concreto, se configura como mero trámite administrativo, esto es, como se ha dicho por este Tribunal en incontables ocasiones, como «vía administrativa previa a la jurisdiccional». Así es, el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones públicas corresponde a este orden jurisdiccional por mandato constitucional y reconocimiento legal; este es el presupuesto realmente importante en el que debe inscribirse la función de resolución de los conflictos entre las Administraciones por parte de la Junta Arbitral, por lo que las dificultades o complejidades procedimentales, en modo alguno pueden perjudicar fatalmente el derecho al acceso a los tribunales de justicia, tutela judicial efectiva, para la posible resolución judicial del conflicto surgido entre las administraciones...

(...)

En el caso que nos ocupa, no es discutible que se ha planteado un conflicto de competencia entre la Diputación Foral de Álava y la Comunidad de Navarra, sobre el domicilio fiscal de un contribuyente, y pretende la primera que se aplique lo dispuesto en el [artº 43 del Concierto Económico con el País Vasco, Ley 12/2002, de 23 de Mayo](#), correspondiéndole la resolución del conflicto conforme al artº 66. Uno.c del citado texto, a la Junta Arbitral prevista en la citada Ley.

Pues bien, conforme a los razonamientos anteriores, dado que los conflictos entre Administraciones públicas deben dilucidarse ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo, tiene valor el pronunciamiento impugnado de la Junta Arbitral, en lo que interesa, en cuanto se ha cumplido el tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia previstos en la citada [Ley 12/2002](#), que se configura como vía administrativa previa a la jurisdiccional; sin que haya lugar, por tanto, a declarar la nulidad

solicitada por falta de competencia de la Junta Arbitral."

En realidad hay argumentos para defender la preferencia de la JAN, a los que he aludido en trabajos anteriores (6) .

La prueba de la permanencia

En la práctica, los problemas más frecuentes que plantea la aplicación del criterio de permanencia son simples cuestiones de hecho que se resuelven aplicando las normas generales sobre la carga y valoración de la prueba.

En relación con la carga de la prueba la JAN viene considerando que las declaraciones de los obligados tributarios gozan de presunción de veracidad, de donde cabe deducir que la Administración que pretenda discutir la residencia declarada en cumplimiento de una obligación legal ha de aportar al menos algún elemento indiciario que permita dudar del correcto cumplimiento de su obligación por parte del obligado tributario.

Esta tesis se funda en el mismo principio que justifica la genérica presunción de veracidad de las declaraciones contenida en los [artículos 116 de la LGT de 1963](#), art. 108 de la LGT vigente y 108 de la LFGT. Se trata de que no se puede presumir que el obligado tributario no ha cumplido correctamente sus obligaciones. Los principios de libertad y de respeto a la dignidad humana proclamados por la Constitución conducen a la conclusión de que es inadmisibles imputar a una persona el incumplimiento de las leyes de forma arbitraria y caprichosa. La acusación de infringir la ley no es sostenible sin un mínimo fundamento racional.

Por lo tanto, se ha de partir siempre del dato formal de que el domicilio o residencia habitual declarada en cumplimiento de una obligación legal es cierto. Quien solicite ante la JAN el cambio de domicilio ha de hacerlo siempre con un mínimo de elementos probatorios que permitan cuando menos dudar de la veracidad de lo declarado. En otro caso su petición debe ser desestimada sin exigir ningún tipo de actividad probatoria a la contraparte ni a los interesados en el conflicto.

Esta es, en esencia, la doctrina desarrollada en las resoluciones números 25/2009, 30/2010, 39/2011 y 45/2012.

Una vez suscitada la duda sobre la veracidad del domicilio o residencia declarados, a cada parte corresponde la prueba de los hechos en que se funda su derecho.

La presunción de veracidad de las declaraciones no debe confundirse con el criterio residual de determinación de residencia en función de la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 8.2.3ª CEEN). Así como la última residencia declarada adquiere el carácter de punto de conexión a falta de otros preferentes (permanencia y origen de la renta), ahora hablamos simplemente de carga de la prueba de la permanencia en Navarra.

La valoración de la prueba se realiza conforme a las reglas generales de la LEC. Entre todas destaca el principio de valoración conjunta de la prueba, al que la JAN acude con mucha frecuencia.

Existe, por otra parte, una presunción de permanencia en el artículo 8 CEEN:

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual.

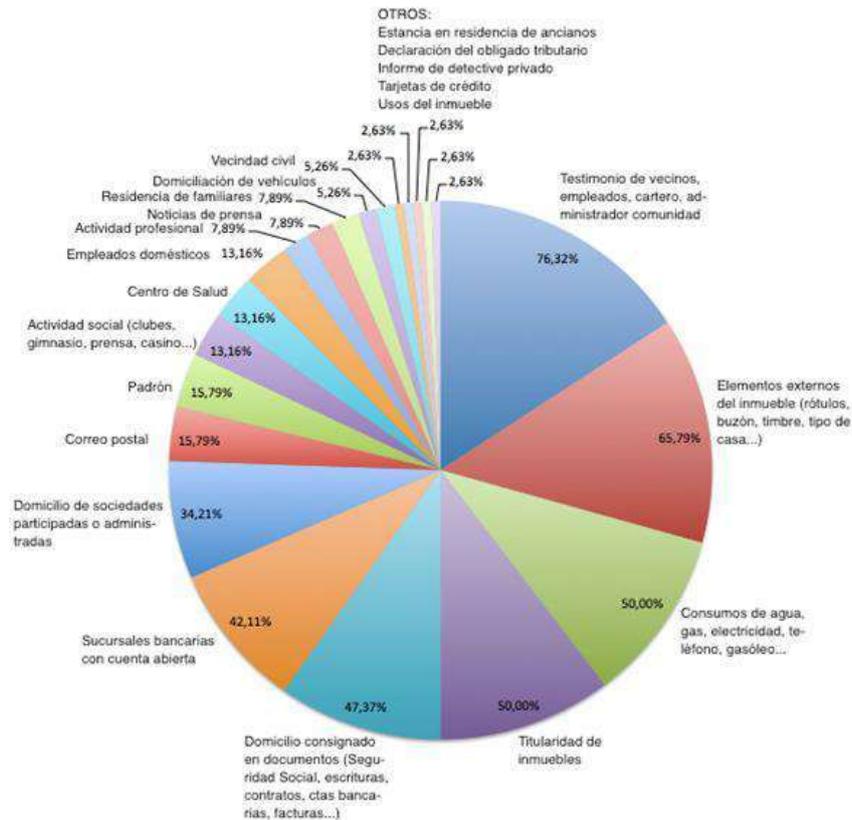
Es difícil que haya que aplicar esta presunción porque cuando entran en conflicto dos Administraciones discutiendo la residencia de un obligado tributario lo normal es que el conflicto haya surgido porque no se ha podido determinar dónde radica su vivienda habitual.

En la práctica nunca se ha aplicado esta presunción.

En relación con las evidencias que las partes suelen utilizar para sustentar sus pretensiones sobre el domicilio o la residencia el casuismo es muy acentuado. Nos referimos a continuación a la actividad probatoria desarrollada en los conflictos que se han planteado hasta este momento (conflictos números 1 a 100).

Los indicios de permanencia

En los 38 casos relativos al domicilio de personas físicas sobre los que ha recaído resolución de la JAN hasta el momento en que se redactan estas líneas (septiembre de 2017) la proporción del número de conflictos en que se han invocado por las partes los diversos indicios de residencia que se indican a continuación es la que se consigna en el siguiente gráfico:



Como puede apreciarse, los elementos probatorios más frecuentemente utilizados son las diligencias instruidas por los funcionarios de la Administración tributaria en visitas a los domicilios declarados o supuestamente no declarados por los obligados tributarios, en las que se hace constar el testimonio de personas que informan sobre la utilización de la vivienda o las características del inmueble de las que puede deducirse con mayor o menor seguridad si están o no habitados. También se aportan con frecuencia al expediente los suministros de agua y energía a la vivienda.

El influjo de cada uno de los criterios citados en la decisión final adoptada por la JAN no es proporcional a la frecuencia con que se utilizan o se aportan al expediente. Por ejemplo la influencia del Padrón es prácticamente nula y suele ser relevante la ubicación del Centro de Salud a que está adscrito el obligado tributario.

Con la advertencia de que se trata de una impresión general no evaluable en términos exactos, una aproximación a la influencia que ejercen en las resoluciones de la JAN cada uno de los criterios examinados podría ser, el siguiente:

Indicios de alto valor, que en algunos casos son determinantes del acuerdo de la JAN:

Testimonios de vecinos, empleados, administrador del inmueble, cartero u otras personas del entorno.

Consumo gas, agua, luz, teléfono.

Adscripción a un determinado Centro de Salud.

Presencia de más o menos empleados domésticos en la vivienda.

Elementos externos del inmueble: (rótulos, buzón, timbre...).

Indicios de mediano valor que, por lo general, tienen cierta relevancia y se usan como complemento de los anteriores:

Domicilio consignado en otros documentos: DNI, cuentas bancarias, Seguridad Social, escrituras públicas, etc.

Lugar donde el obligado tributario compra haciendo uso de sus tarjetas de crédito.

Domicilio de sociedades administradas o participadas por el obligado tributario.

Correo postal que se recibe en un determinado domicilio.

Actividad social del interesado (clubes o casinos a que pertenece, suscripción a periódicos u otro tipo de prensa local, inscripción en un gimnasio...).

Actividad profesional o empresarial desarrollada por el obligado tributario.

Ubicación de inmuebles poseídos por el interesado.

Ubicación de sucursales donde tiene cuentas bancarias.

Indicios de poco valor

Estancia en residencia de ancianos.

Noticias de prensa sobre acontecimientos económicos, sociales o de cualquier otro tipo que afecten al interesado.

Lugar donde residen los familiares, especialmente si se trata de hijos menores de edad o sometidos a patria potestad.

Lugar de domiciliación o matriculación de vehículos.

Empadronamiento en un determinado municipio.

Vecindad civil del obligado tributario.

Declaración del obligado tributario

Informes de detectives privados.

El origen de la renta

El segundo de los criterios determinantes de la residencia en Navarra es lo que el artículo 8 del CEEN denomina "principal centro de intereses", aunque no es propiamente el centro de intereses económicos o vitales sino el lugar de origen de ciertas rentas susceptibles de ser vinculadas a un territorio.

Se refiere el precepto citado al territorio donde las personas físicas "obtienen la mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario".

La aplicación de este criterio suscita algunos interrogantes que comentamos a continuación.

Se ha planteado en alguna ocasión si la base imponible a que se refiere el precepto es la que ha sido declarada por el contribuyente o la base normativa, es decir la que resulta de la aplicación correcta de las normas legales. La JAN dijo, en el conflicto 2/2004:

"La citada regla del centro de intereses suscita la cuestión de si la «base imponible» a la que la misma se refiere es la base imponible declarada o es la base imponible normativa, entendiéndose por tal la que, conforme a la normativa del IRPF que resulte de aplicación, debería haberse aplicado.

A juicio de esta Junta Arbitral, los principios de seguridad jurídica y de respeto a la legalidad obligan a interpretar que la «base imponible» a que dicha regla se refiere es la base imponible normativa y no la declarada".

Esta solución no parece que pueda ser discutida porque de otro modo se dejaría en manos del obligado tributario la atribución de la competencia a la Hacienda Tributaria de Navarra o a otra Administración tributaria.

Sin embargo la cuestión no queda así definitivamente resuelta porque cabe la posibilidad de que la base imponible sea diferente según se apliquen las normas de la CFN o las del régimen común. Por ejemplo, en Navarra no existe imputación de rentas por la titularidad de inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas que no produzcan rendimientos de capital mobiliario. Podría suceder que la mayor parte de otras rentas se haya generado en Navarra (competencia de la HTN), pero al añadir las rentas imputadas por bienes inmuebles sea mayor la renta con origen en navarro (competencia de la AEAT).

El texto del CEEN ni contempla ni ofrece solución para este dilema porque habla del "territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF", es decir, el precepto está redactado pensando en que sólo hay una base imponible susceptible de ser utilizada para estos fines, lo cual no es cierto.

En la disyuntiva entiendo que habría que decantarse por aplicar ambas normativas, la de Navarra y la de régimen común. Cuando el resultado fuese el mismo cualquiera que fuera la norma aplicable, no se plantearía problema alguno: la competencia correspondería a Navarra sólo en el caso de que procediese de Navarra la mayor parte de la base imponible computable a estos efectos. La disyuntiva sería, sin embargo, de imposible solución en el caso opuesto, es decir cuando de la aplicación de la normativa común resultase competente una Administración y de la aplicación de la normativa foral la contraria. Ante esta situación entiendo que la conclusión más razonable es que el criterio del origen de la renta no sirve para resolver el problema y, por tanto, habría que acudir al tercero de los criterios previstos por el artículo 8 del Convenio: última residencia declarada a efectos del IRPF.

El artículo 8 CEEN se refiere a la base imponible del IRPF, pero no dice de qué periodo impositivo. La omisión se convierte en problemática cuando lo que se discute no es simplemente el domicilio en un conflicto abstracto, sino una competencia específica sobre un impuesto distinto del IRPF, como puede ser la competencia para aplicar y exigir el ISD.

En el ISD el criterio principal de permanencia en el territorio no está vinculado temporalmente al periodo impositivo del IRPF. Es posible que la competencia acabe siendo una u otra Administración según cuál sea el periodo temporal de cómputo de las rentas percibidas en el año en que se produce la adquisición a título gratuito. La respuesta puede ser una si se computa la renta de todo el año natural, o la contraria si se toma en cuenta el periodo comprendido desde el 1 de enero hasta la fecha de la donación o de la apertura de la sucesión.

La cuestión se suscitó en el citado conflicto 2/2004, en el que se llegó a una solución de compromiso que no garantiza que el criterio allí adoptado pueda ser extrapolable a casos venideros. Se discutía la competencia para exigir el ISD sobre la herencia de una persona que había fallecido el día 15 de enero. Se dijo allí:

"La mencionada regla del centro de intereses suscita también la cuestión de si el IRPF al que la misma se refiere es el último que se hubiera devengado (en el caso que nos ocupa, el devengado el 15 de enero de 2003 con ocasión del fallecimiento de XXX) o si, por el contrario, es aquél de los devengados en el último año que tenga un periodo impositivo más amplio.

Opina esta Junta Arbitral que, a los efectos de determinar la residencia habitual del causante de una herencia, esa última opción responde en mayor medida que la primera al espíritu y finalidad de la regla, por lo que ésta no debe entenderse referida, en el caso que nos ocupa, al IRPF devengado el 15 de enero de 2003, ya que éste tuvo un periodo impositivo tan breve que no resulta útil para computar las rentas percibidas por XXX en el último año de su vida.

En el presente caso, dicha regla debe entenderse referida al IRPF devengado el 31 de diciembre de 2002, en el que se integran la práctica totalidad de las rentas percibidas por XXX en el último año de su vida."

Sin embargo esta solución no es extrapolable sin más a cualquier caso futuro porque, a falta de respuesta legal clara, cabe pensar que existan supuestos en que la solución más razonable y mejor adaptada a la finalidad de la ley sea otra diferente. ¿Qué debe decidirse si el fallecimiento se produce el día 30 de diciembre? En tal caso podría ofrecerse como solución más coherente con el espíritu y finalidad de la ley tomar en consideración la renta percibida en el año natural en que se produjo el fallecimiento, a pesar de que haya sido un día más largo el periodo impositivo del IRPF del año anterior. Otra posible solución sería la de tomar en cuenta la renta percibida por el causante en los 365 días anteriores a la fecha del fallecimiento, situación en la que surgiría una nueva cuestión compleja: la imputación temporal de los ingresos y gastos a ese periodo de tiempo que no coincide con el periodo impositivo del IRPF. Y, en este último caso, ¿se determinará la base imponible con las normas del año en curso, las del año anterior o las de cada año con su propia normativa?

Estas incertidumbres se producen igualmente en el régimen común del artículo 28 de la LSFCA, donde incluso pueden estar más acentuadas porque la permanencia se computa de forma diferente en el IRPF (periodo impositivo), en el ISD (cinco años anteriores al devengo) y en el ITPAJD e IEDMT (un año antes del devengo).

Al ser residuales las rentas computables a efectos del CEEN (todas menos rendimientos e incrementos de capital mobiliario), hay que considerar, en principio, que también se incluyen en el cómputo las rentas imputadas (transparencia fiscal, derechos de imagen) y las rentas presuntas (incrementos de patrimonio no justificados, ajustes por operaciones vinculadas).

Quedarían, no obstante, excluidas las rentas que, aun siendo por regla general computables, tienen un origen no territorializable, como puede ser el caso de las pensiones de jubilación o las imputaciones por transparencia fiscal cuando procedan de operaciones con inmuebles no radicados en España.

En algún conflicto se ha polemizado sobre el lugar de origen de la renta percibida por el administrador de una sociedad. La JAN dijo en el conflicto 43/2011:

"...no encontramos una disposición específica que establezca los elementos que han de utilizarse para determinar el lugar donde deben entenderse prestados los servicios de un administrador social, ni tampoco acerca del lugar de obtención de los rendimientos percibidos por administradores de sociedades. Por esta razón debemos acudir ahora a las reglas y principios que normalmente se utilizan en casos semejantes, también relacionados con la domiciliación de los contribuyentes, que vienen a disponer que, en principio, los administradores sociales prestan servicios a las entidades que representan en el domicilio social o fiscal de éstas".

También pueden ser problemática las diferencias que se aprecian entre el CEEN, el CPV y la LSFCA a la hora de establecer qué rentas se toman en consideración para determinar dónde se encuentra la residencia en función del origen de la base imponible del IRPF.

En septiembre de 2017 estamos a la espera de una reforma inminente del CPV y de una reformulación del sistema de financiación autonómica. Por otra parte, todavía no se han suscitado conflictos basados en estas discordancias legales. Parece prudente, por tanto, esperar a la nueva normativa en lugar de desplegar en este momento un esfuerzo

interpretativo de incierto futuro.

Última declaración del IRPF

Esta regla residual sólo se ha aplicado el conflicto 24/2009, en el que, tras constatar la imposibilidad de llegar a un resultado seguro con los criterios de permanencia en el territorio o de origen de la base imponible, se desestimó la propuesta de la AEAT porque la interesada había presentado sus declaraciones de IRPF en la Comunidad Foral de Navarra.

EL DOMICILIO Y LA RESIDENCIA EN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO

En la imposición indirecta sobre el consumo los poderes normativos de la CFN tienen muy poco contenido material y son más formales que reales porque la CFN está obligada a aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. El poder normativo de la CFN se limita a la regulación de los modelos y plazos de declaración e ingreso que, además, no pueden diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

En efecto, "en la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado" (artículo 32 CEEN).

Lo mismo ocurre en los Impuestos especiales (art. 35.5 CEEN), en el Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (art. 36.1 CEEN), en el Impuesto sobre Primas de Seguros (art. 37.5 CEEN) y en el Impuesto sobre Actividades de Juego (art. 40.6 CEEN).

En la imposición indirecta sobre el consumo, los criterios de sujeción personal desempeñan un papel menos relevante que los de carácter personal.

Por ejemplo, en el IVA se atiende fundamentalmente al lugar de realización de las operaciones gravadas o de situación de los bienes que constituyen su objeto y el domicilio o residencia no suele utilizarse como criterio de sujeción de las entregas de bienes. El [artículo 69 LIVA](#) sólo contempla la sede, establecimiento permanente o domicilio fiscal como criterio de sujeción de las entregas de gas, electricidad, calor y frío a través de redes de distribución ([artículo 69.Siete LIVA](#)).

Como contrapunto, el criterio personal es relevante en el IVA en caso de prestación de servicios, donde la regla general atiende a la sede, EP o –en su defecto- domicilio o residencia del destinatario del servicio (operaciones entre empresarios, conocidas como B2B o *business to business*) o del prestador del servicio (operaciones a favor de consumidores o B2C, *business to consumer*).

También se utiliza la sede, EP o –en su defecto- domicilio o residencia del destinatario del servicio en las operaciones B2C para clientes extracomunitarios de una serie de servicios enumerados en el [artículo 69.Dos de la LIVA](#) (cesión de propiedad intelectual o industrial, publicidad, asesoramiento, etc.).

Incluso en algunos de los casos especiales regulados en el [artículo 70 LIVA](#) se acude al establecimiento, domicilio o residencia del destinatario (v.gr. servicios B2C de telecomunicación, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica).

Sin embargo su importancia es superior como punto de conexión determinante de la titularidad de poderes y potestades tributarias de entes públicos y administraciones subcentrales. Los puntos de conexión no dilucidan exclusivamente la sujeción o no sujeción de una determinada operación al impuesto, sino que también se utilizan para asignar potestades de aplicación del tributo y de revisión de los actos tributarios, en los que la residencia o domicilio constituyen el principal elemento de atribución de competencias. Los casos en que la residencia o domicilio es el punto de conexión de las potestades aplicativas son los siguientes:

1.- IVA exigible a empresarios y profesionales cuyo volumen de operaciones no excede de 7 M€, en que la titularidad de gestión se distribuye en función del domicilio del sujeto pasivo (art. 33.1 CEEN). Además, el domicilio fiscal atribuye a una u otra Administración tributaria la potestad de comprobar e investigar a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones sea igual o superior a 7 M€ y tributen a ambas Administraciones por realizar operaciones en territorio foral y territorio común (salvo que realicen en territorio común más del 75% de operaciones, en cuyo caso es competencia de la AEAT).

A este respecto se han planteado ante la JAN conflictos sobre la determinación del volumen de operaciones y concretamente sobre si se computan o no en dicho volumen las operaciones atípicas relacionadas en el [art. 121 LIVA](#) (entrega ocasional de inmuebles, entrega de bienes de inversión, operaciones financieras no habituales y operaciones exentas con oro de inversión no habituales).

La resolución de la JAN del conflicto 12/2007 se apoyó en el texto literal del artículo 33 del CEEN, que habla de volumen total de operaciones y el del [artículo 121 de la LIVA](#) que establece una definición de volumen de operaciones "a efectos de lo dispuesto en esta Ley". En la definición del [artículo 121 de la LIVA](#) se excluyen las operaciones atípicas, pero las razones por las que esto se hace no son extrapolables al CEEN que simplemente

trata de delimitar los ámbitos respectivos de competencia del Estado y de la CFN. No obstante, la JAN dejó patente la conveniencia de modificar el CEEN para aportar mayor estabilidad al volumen de operaciones determinante de la competencia para aplicar el IVA.

2.- IVA en adquisiciones intracomunitarias. En el CEEN los criterios personales de sujeción se utilizan también para distribuir la competencia sobre las adquisiciones intracomunitarias en los casos de sujeción por opción (compras a distancia de sujetos pasivos de prorata 0% y de personas jurídicas no empresarios) y de empresarios sujetos al régimen simplificado, de agricultura y de recargo de equivalencia. También son relevantes para los sujetos pasivos que no hayan iniciado la entrega de bienes y servicios.

3.- Indirectamente, el domicilio o residencia del obligado tributario influye en la aplicación y gestión del IEDMT, que se exige por la CFN cuando la matriculación se produce en territorio navarro, habida cuenta de que las personas físicas deben efectuar la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su domicilio fiscal.

4.- La residencia o el domicilio son también criterios que se aplican en el Impuesto sobre Primas de Seguro (art. 37 CEEN) cuando se trata de seguros de vehículos (domicilio de la persona a cuyo nombre se matricula el vehículo), seguros de vida (residencia o domicilio del tomador) y en los seguros no contemplados expresamente por el CEEN (residencia o domicilio del tomador).

5.- En el Impuesto s/Actividades de Juego, la potestad de exigir las cuotas del tributo se distribuye en proporción a las cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en Navarra y en territorio común. Para la atribución de facultades de investigación y comprobación se atiende al domicilio del sujeto pasivo o de su representante, salvo que el volumen de operaciones (cantidades jugadas) sea superior a 7 M€ y se haya realizado el 75% o más en territorio común, en cuyo caso la competencia es de la Administración del Estado.

- (1) El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, fue aprobado por la [Ley 28/1990, de 26 de diciembre](#), y modificado por la [Ley 12/1993, de 13 de diciembre](#), por la [Ley 19/1998, de 15 de junio](#), por la [Ley 25/2003, de 15 de julio](#), por la [Ley 48/2007, de 19 de diciembre](#) y por la [Ley 14/2015, de 24 de junio](#). Esta última incluyó como anexo la redacción consolidada del texto del Convenio.

[Ver Texto](#)

- (2) Cfr. mi trabajo "El Convenio Económico", *Civitas REDF*, n 98, 1998, págs. 218 ss., accesible en <https://dadun.unav.edu/handle/10171/37528>

[Ver Texto](#)

- (3) Ver el §14 de la resolución conflicto 33/2010.

[Ver Texto](#)

- (4) Se refiere el TS a la STS 22 septiembre 2011 (RJ 2012\907) que, *obiter dicta*, en un recurso interpuesto por el interesado frente a una resolución del TEAR de Navarra, de 29-06-2006 (la JAN no había intervenido en el procedimiento) afirma que el incumplimiento del plazo de dos meses no es un vicio de nulidad radical: para que "el incumplimiento del plazo de dos meses hubiera producido el efecto pretendido, además de concurrir cualquiera de las circunstancias enumeradas en tal precepto, debió haber colocado a Proinasa, S.L en una situación en la que le hubiera sido imposible alegar o defenderse".

[Ver Texto](#)

- (5) Me remito al epígrafe IV.1 de mi trabajo ""La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las comunidades autónomas: su naturaleza", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Ed. Lex Nova, 2005, páginas 1.937 ss.

[Ver Texto](#)

- (6) Cfr. "El desarrollo del sistema foral de financiación en Navarra", *XXV aniversario de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*, Parlamento de Navarra, Pamplona, 2008, págs.76 ss; y, más extensamente, "Sujetos y objeto del conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra", *Revista Jurídica de Navarra*, número 48, 2009, pp. 89 ss.

[Ver Texto](#)