

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La determinación de los puntos de conexión en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones y la comprobación del domicilio fiscal: análisis de la STSJ de Cataluña 1463/2023, de 24 de abril de 2023 (REC. 2050/2021)

Albert Navarro García

*Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

RESUMEN:

XLa sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, emitida el 24 de abril de 2023, (recurso núm. 2050/2021), aborda un caso que se originó a raíz de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central fechada el 25 de marzo de 2021. Esta resolución del TEAC rechazó las reclamaciones presentadas por el contribuyente en relación con la liquidación tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, específicamente en lo que respecta a su residencia habitual. El caso se centra principalmente en evaluar si el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, iniciado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a solicitud de la Agencia Tributaria Catalana, se llevó a cabo de manera adecuada. La controversia gira en torno a la ubicación de la residencia habitual del contribuyente, quien afirma que reside en la Comunidad de Madrid, mientras que la Agencia Tributaria Catalana sostiene que su residencia habitual se encuentra en Cataluña. Además de esto, en este comentario también se analiza la posición y el papel de la Junta Arbitral en relación con los conflictos que puedan surgir en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos, en este caso, cedidos.

Palabras clave: puntos de conexión, ISD, comprobación del domicilio fiscal, Junta Arbitral.

ABSTRACT:

The judgment of the Superior Court of Justice of Catalonia, issued on April 24, 2023, (appeal number 2050/2021), addresses a case that originated from a resolution of the Central Economic-Administrative Tribunal dated March 25, 2021. This Tribunal resolution dismissed the claims filed by the taxpayer regarding the tax assessment of the Inheritance

and Gift Tax, specifically concerning their habitual residence. The case primarily focuses on assessing whether the procedure for verifying the fiscal domicile, initiated by the State Tax Agency at the request of the Catalan Tax Agency, was conducted properly. The dispute revolves around the location of the taxpayer's habitual residence, with the taxpayer claiming to reside in the Community of Madrid, while the Catalan Tax Agency argues that their habitual residence is in Catalonia. In addition to this, this commentary also analyses the position and role of the Arbitration Board in relation to conflicts that may arise in the application of the connection points for the relevant ceded taxes.

Key words: connection points, ISD (Inheritance and Gift Tax), fiscal domicile verification, Arbitration Board.

1. INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, emitida el 24 de abril de 2023, (recurso núm. 2050/2021), aborda un caso que se originó a raíz de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central fechada el 25 de marzo de 2021. Esta resolución del TEAC rechazó las reclamaciones presentadas por el contribuyente en relación con la liquidación tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, específicamente en lo que respecta a su residencia habitual. El caso se centra principalmente en evaluar si el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, iniciado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a solicitud de la Agencia Tributaria Catalana, se llevó a cabo de manera adecuada. La controversia gira en torno a la ubicación de la residencia habitual del contribuyente, quien afirma que reside en la Comunidad de Madrid, mientras que la Agencia Tributaria Catalana sostiene que su residencia habitual se encuentra en Cataluña. Además de esto, en este comentario también se analiza la posición y el papel de la Junta Arbitral en relación con los conflictos que puedan surgir en la aplicación de los puntos de conexión de los tributos, en este caso, cedidos.

2. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA

La resolución emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (en adelante, TSJ de Cataluña) se originó a raíz de un recurso contencioso administrativo presentado por el contribuyente contra una resolución tomada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) el 25 de marzo de 2021.

En particular, el TEAC resolvió una reclamación económico-administrativa relacionada con la tributación de dos pólizas de seguro de vida. Estas pólizas fueron aceptadas por el beneficiario el 19 de agosto de 2013, una vez transcurrida la fecha de supervivencia acordada el 1 de agosto de 2013, casi tres años después de la fecha de fallecimiento del asegurado.

En este contexto, el beneficiario presentó la autoliquidación correspondiente el 28 de agosto de 2013 en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) ante la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego de la Comunidad de Madrid, realizando un ingreso de alrededor de 77.000 euros. Es relevante mencionar, si bien no vamos a profundizar en esta cuestión, que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, relativa al ISD, y en el artículo 12.e) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del ISD, esta operación se considera como un acto jurídico similar a una donación.

Así, y según lo establecido, en el artículo 32.2, letra c, de la 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 y se modifican determinadas normas tributarias, se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España, en el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, diferentes a los bienes inmuebles, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, que en este caso, es en el territorio donde tenga el obligado tributario su residencia habitual a fecha de 1 de agosto de 2013, según los criterios regulados en el artículo 28.1 de la Ley 22/2009. Por tanto, el obligado tributario presenta la autoliquidación del ISD ante la Comunidad de Madrid al considerar que su residencia habitual ha radicado en dicho territorio durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de devengo de impuesto.

Ahora bien, el 11 de febrero de 2016, la Agencia Tributaria Catalana (en adelante, ATC) inició un proceso de comprobación e investigación como parte de un procedimiento de inspección de alcance general. En este proceso, se notificó al obligado tributario una cantidad a ingresar cercana a los 7 millones de euros, a la que se agregaron aproximadamente otro millón de euros en concepto de intereses de demora. Esto se debió principalmente a la consideración de que la residencia habitual del donatario se encontraba en Cataluña y no en la Comunidad de Madrid.

En concreto, según la resolución del TEAC, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud de la ATC, emitió un informe de acuerdo a la previsión contenida en el artículo 99.7 de la LGT y 100 del RGAT, en el cual se examinó la residencia del obligado tributario en ese período de cinco años, con base en la documentación aportada y la que obra en poder de la Administración, concluyéndose que el punto de conexión del ISD, en este caso, es Cataluña, al considerarse al obligado tributario residente habitual en dicho territorio.

En este sentido, el obligado tributario presenta reclamación contra el acuerdo de liquidación de la Administración catalana, argumentando que tiene su residencia habitual en la Comunidad de Madrid, lo que hace que el acto impugnado sea nulo de pleno derecho, ya que fue emitido por un órgano que claramente carece de competencia territorial. Además, se alega que la nulidad de pleno derecho se debe a la omisión del procedimiento de audiencia al establecer la residencia del contribuyente, ya que el informe presentado no considera adecuadamente todos los criterios establecidos en el artículo 28 de la Ley 22/2009.

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La determinación de los puntos de conexión en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones y la comprobación del domicilio fiscal (Albert Navarro García)

Posteriormente, se presentaron dos escritos adicionales ante el TEAC. En el primer escrito se añade que la Agencia Tributaria de Cataluña no ha seguido el procedimiento establecido de la Junta Arbitral, que es obligatorio en caso de conflictos de competencia, se argumenta sobre la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el ISD y se señala que el acto de liquidación emitido por la ATC no se ajusta a la legislación tributaria de Cataluña. En el segundo escrito se indica que el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid ha anulado la resolución de incompetencia, que emitió la propia Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid y ha declarado la prescripción.

En concreto, el TEAC afirma que el caso que se analiza, se puede encuadrar dentro de la disposición del artículo 9.3.a) del Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas (en adelante, RJA), que establece que: "la Administración tributaria de cualquier Comunidad Autónoma, a través de su respectivo órgano competente en la materia, podrá promover conflictos (...) cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos, le corresponda el rendimiento de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en la Administración tributaria de otra Comunidad Autónoma o del Estado, o respecto del cual cualesquiera de éstas se haya dirigido a aquél para su declaración o ingreso", lo que implica que el requerimiento debía haberse efectuado en un plazo de 30 días hábiles a partir de la fecha en que la Administración tuvo conocimiento del acto que considera que vulnera los puntos de conexión. En este caso, esa fecha sería el 21/01/2016 (la resolución antes se refiere a otra fecha), que corresponde al inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

No obstante, el requerimiento real se llevó a cabo el 25/07/2017 y se registró en la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid el 28/07/2017, casi 5 meses después de que expirara el plazo establecido (sobre la naturaleza de este plazo puede verse la STS de 07 de junio de 2012 (recurso núm. 9/2011).

Sin embargo, en la documentación disponible en el expediente no se puede establecer el día en que la Agencia Tributaria de Cataluña tuvo conocimiento del acto que infringió los puntos de conexión según lo establecido en la normativa de cesión de tributos. Por lo tanto, no es posible determinar de manera concluyente si el requerimiento se presentó dentro del plazo de 30 días hábiles, y cualquier suposición o conjetura sobre el inicio de dicho plazo se consideraría inadecuada, y es por ello por lo que desestima las alegaciones del reclamante en este punto.

3. DOCTRINA DEL ÓRGANO RESOLUTOR

En primer lugar, es necesario señalar que las alegaciones presentadas por el demandante se pueden sintetizar en los siguientes puntos clave: prescripción del derecho de la Administración para liquidar el ISD; nulidad de pleno derecho del

acuerdo de liquidación debido a la falta de cumplimiento del procedimiento legalmente establecido; y nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación debido a la incompetencia territorial del órgano emisor.

Por su parte, el TSJ de Cataluña aduce como argumento inicial que, en el procedimiento, donde trae causa la sentencia, el de comprobación del domicilio fiscal, es evidente que ha habido al menos una seria irregularidad procedimental que puede atribuirse principalmente a la propia Administración del Estado. Esta irregularidad tiene el potencial de invalidar gran parte de lo que ha sido realizado por la Administración autonómica.

En este contexto, el Tribunal esgrime que resulta evidente que la Administración autonómica inició un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de acuerdo con el artículo 152 del RD 1065/2007. Esta acción se llevó a cabo de manera apropiada y, hasta ese momento, no se habían observado irregularidades en su conducta.

Sin embargo, según la sentencia comentada, la Administración del Estado no inició formalmente dicho procedimiento ni brindó participación al obligado tributario ni a la otra Administración autonómica afectada, la de la Comunidad de Madrid. Tampoco formuló propuesta alguna de resolución, ni la notificó, y en ningún momento resolvió el procedimiento. Lo único que hizo fue elaborar un informe después de solicitar al obligado tributario la presentación de documentación, utilizando además un artículo equivocado del RD 1065/2007, ya que el artículo 149.1 del Reglamento se refiere al informe que debe acompañar a la Administración que promueve el procedimiento y no a ninguna etapa instructiva o propuesta de resolución dentro del procedimiento en cuestión.

En otras palabras, se argumenta que el informe (que ni siquiera constituye una propuesta de resolución, y mucho menos se notificó a las partes interesadas, como exige la regulación pertinente) se considera como la totalidad del procedimiento. Esto representa un claro ejemplo de omisión completa del procedimiento legalmente establecido y, como tal, se trata de un caso genuino de nulidad de pleno derecho. Esta nulidad afecta a una parte esencial de las acciones llevadas a cabo por la entidad codemandada.

Es por ello, que el TSJ de Cataluña estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación del obligado tributario contra la resolución del TEAC, de fecha 25 de marzo de 2021, anulando tanto dicha resolución como la liquidación que le dio origen.

4. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA COMENTADA

En la sentencia comentada se esgrimen como argumentos para aceptar el recurso que el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal fue ignorado en su totalidad a lo largo de sus etapas, sin entrar en otras consideraciones. Esto, en palabras del TSJ de Cataluña, llevó a una situación en la que la entidad involucrada, posiblemente debido a la confusión creada por esta omisión, tuvo que cancelar

su propio primer informe y solicitar a la Comunidad de Madrid que expresara su posición en relación con su competencia en este asunto, algo que hasta ese momento desconocía por completo. El obligado tributario argumenta que esta acción no corrige el defecto procedimental mencionado y que el informe emitido previamente fue influyente en la decisión de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid de declarar su propia incompetencia en la gestión y recaudación del impuesto cedido. Además, se plantea la preocupación de que se hayan mezclado indebidamente dos procedimientos diferentes, utilizando el segundo para corregir los problemas de nulidad en el primero. Además, se sugiere que la Administración no debería haber utilizado elementos de un procedimiento que había caducado sin declarar y notificar formalmente su caducidad.

4.1. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL

Como señalamos anteriormente, el artículo 32 de la Ley 22/2009 otorga a las Comunidades Autónomas la competencia para recaudar y gestionar el ISD en su territorio. Esto significa que el impuesto debe pagarse en la Comunidad Autónoma correspondiente al lugar donde la persona que recibe la herencia o la donación tenía su residencia habitual en la fecha en que se generó la obligación fiscal.

El artículo 28.1.b de la misma ley establece que, en el contexto del ISD, la residencia se determina teniendo en cuenta el número de días que la persona haya vivido en el territorio de una Comunidad Autónoma durante los cinco años anteriores a la fecha en que se generó la obligación fiscal. Esta fecha coincide con el momento en que se aceptaron los seguros de vida, según lo establecido en el artículo 24.2 de la LISD.

Por lo tanto, la normativa establece que el factor determinante es la residencia habitual, no el domicilio fiscal. Además, debemos destacar que el domicilio fiscal debe ajustarse a la residencia habitual, y no al revés. En este sentido, el Tribunal Supremo, ya se pronunció, en sus sentencias de 7 de febrero de 2006 y de 9 de febrero de 2009, al afirmar que el concepto de residencia y el concepto de domicilio no son completamente coincidentes. La doctrina establece una distinción clara entre el domicilio tributario y la residencia, ya que la residencia es el factor determinante para la aplicación de las leyes tributarias a personas naturales o jurídicas, así como para definir las modalidades de sujeción a impuestos de carácter personal. Por otro lado, el domicilio se refiere al lugar dentro del espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, y es donde se establecen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en relación con la aplicación de los tributos. No obstante, es importante destacar, opinión a la cual nos adherimos, que, en algunas ocasiones, el legislador no diferencia de manera clara los conceptos de domicilio y residencia, ya que en algunas disposiciones legales define uno en relación con el otro. En algunos casos, el domicilio se utiliza como un punto de conexión en el mismo nivel que la residencia para la aplicación de las leyes tributarias en las Comunidades Autónomas con regímenes económicos especiales. Además, el domicilio puede ser un criterio de atribución para la cesión de tributos en relación con las Comunidades Autónomas del régimen general.

Por otro lado, el artículo 148 del RD 1065/2007 establece que la competencia de llevar a cabo la comprobación del domicilio fiscal, tanto en el ámbito de los tributos estatales como en los cedidos, recae en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El procedimiento de comprobación del domicilio fiscal se inicia de oficio mediante una decisión adoptada por el órgano designado en la normativa específica. También puede iniciarse por iniciativa propia de la Agencia Tributaria o a solicitud de otro órgano de la misma entidad o de otra Administración tributaria, como, la ATC, por ejemplo. Cualquier solicitud debe ir acompañada de un informe que incluya los antecedentes relevantes.

El órgano responsable de tramitar el procedimiento de comprobación del domicilio debe solicitar un informe al órgano competente en el territorio donde se alega que se ha establecido el nuevo domicilio fiscal, a menos que esta información ya conste en el expediente debido a que ese órgano haya iniciado el procedimiento. Asimismo, si la comprobación del domicilio fiscal puede implicar un cambio a una comunidad autónoma diferente, se notificará esta situación a las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas involucradas, notificación que no se ha realizado en el caso enjuiciado, quienes tienen quince días para solicitar que el expediente se tramite con las particularidades indicadas en el artículo 152 del RD 1065/2007.

Por lo tanto, cuando la Administración tributaria de una comunidad autónoma tenga dudas sobre el domicilio fiscal registrado en el Censo de Obligados Tributarios en relación con los impuestos cedidos, puede solicitar el inicio del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal. La comunidad autónoma debe indicar el lugar que considera como el domicilio fiscal correcto del obligado tributario y puede adjuntar toda la documentación respaldatoria que considere relevante. La AEAT debe iniciar el proceso de verificación del domicilio fiscal dentro de un mes a partir de la recepción de la solicitud correspondiente.

La propuesta de resolución se notifica al obligado tributario y, si implica un cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma diferente de la declarada, también se notifica a las Administraciones tributarias afectadas. Estas Administraciones tienen quince días, a partir del día siguiente a la notificación, para presentar sus observaciones. No es necesario notificar al obligado tributario si la propuesta de resolución confirma el domicilio declarado.

Ahora bien, en caso de desacuerdos entre diferentes Administraciones tributarias, disposición sobre la que no se ha pronunciado el TSJ de Cataluña, la resolución requerirá el respaldo de las Administraciones tributarias de las CCAA afectadas por la propuesta de resolución. Si no se obtiene dicho respaldo, la resolución será competencia de las Juntas Arbitrales, según lo establecido en los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), en el artículo 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, que aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y en el artículo 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del

La determinación de los puntos de conexión en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones y la comprobación del domicilio fiscal (Albert Navarro García)

País Vasco. La resolución adoptada es vinculante para todas las Administraciones tributarias que participaron en el proceso de tramitación del procedimiento.

En la situación que se está analizando, consideramos que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en nuestra opinión, no debería haberse limitado únicamente a declarar la nulidad del procedimiento en cuestión, sino que se debería también haber pronunciado sobre la posible nulidad del acuerdo de liquidación debido a la incompetencia territorial del órgano emisor, pretensión sustentada por el obligado tributario. En consecuencia, el Tribunal no ha abordado el aspecto relacionado con el punto de conexión en el ISD, que, a nuestro juicio, también es un asunto fundamental en el caso que se juzga.

Además, creemos que hubiera sido apropiado que el Tribunal hubiera ampliado su argumentación, en el sentido de la resolución del TEAC, que se refiere al requerimiento en un plazo de 30 días hábiles desde la fecha en que la Administración tuviera conocimiento del acto que considera que vulnera los puntos de conexión y si este plazo tiene carácter preclusivo o no. Esto se refiere específicamente a la cuestión de si conflictos como el que se enjuicia deben ser resueltos por la Junta Arbitral, dado que, a nuestro parecer, se trata de un conflicto relacionado con los puntos de conexión territoriales.

En otras palabras, no solo se trata de invalidar el procedimiento en sí, sino de abordar y discutir la cuestión fundamental de si este tipo de disputas, que involucran aspectos territoriales o de competencia, deberían ser remitidas a la Junta Arbitral para su resolución. Esta consideración, por tanto, va más allá de la anulación del proceso y se adentra en la discusión de la jurisdicción y los mecanismos adecuados para resolver este tipo de casos en el futuro.

4.2. LA JUNTA ARBITRAL DE RÉGIMEN COMÚN

La Junta Arbitral, regulada en los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), así como en el RJA, es un órgano colegiado encargado de resolver disputas que surgen entre la Administración Tributaria del Estado y la de una o varias Comunidades Autónomas, o entre estas últimas, en relación con la aplicación de los puntos de conexión establecidos para los tributos cedidos y la competencia en lo que respecta a los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.

Como se establece en el artículo 1 del RJA, esta entidad es un órgano de deliberación y resolución de conflictos. La Junta no se limita a emitir un simple parecer o informe, sino que toma una decisión fundamentada en la legislación vigente (según el artículo 23.8 de la LOFCA). Estas decisiones, de acuerdo con el artículo 23.9 de la LOFCA, tienen carácter ejecutivo y pueden ser objeto de impugnación a través de un proceso contencioso-administrativo. Además, se presume la validez de los actos de la Junta, según lo establecido en el artículo 39.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

De manera breve, al no ser objeto principal de este comentario, el procedimiento se inicia cuando la Administración tributaria del Estado o de una Comunidad Autónoma presenta un conflicto ante la Junta Arbitral. Pueden hacerlo en situaciones como cuando se disputa la recaudación de un tributo cedido o la competencia en su gestión. En el caso de las CCAA pueden presentar conflictos cuando creen que deberían gestionar un tributo que ha sido declarado o pagado en otra Comunidad Autónoma o en el Estado, o cuando las normas de cesión de tributos indican que tienen competencia sobre la gestión, liquidación, recaudación o inspección de un tributo cedido. Antes de presentar el conflicto, la Administración tributaria que se considera competente debe requerir a la que considera incompetente, solicitando su competencia y permitiendo que esta última se ratifique en su competencia de manera expresa o tácita. El requerimiento debe especificar los actos o disposiciones cuestionados y los fundamentos legales. Los conflictos deben presentarse en un plazo de quince días a partir de la ratificación expresa o tácita, y deben incluir detalles sobre las Administraciones tributarias involucradas, la situación concreta en disputa y los argumentos que respaldan la reclamación de competencia. También se deben adjuntar los documentos relacionados con el requerimiento y la ratificación de la competencia.

Como apuntó el prof. Simón Acosta la diferencia principal entre el procedimiento ante la Junta Arbitral y las reclamaciones económico-administrativas, así como los recursos administrativos, radica en su enfoque y propósito. Mientras que las reclamaciones económico-administrativas y los recursos administrativos tienen una naturaleza revisora y están dirigidos a impugnar actos administrativos específicos, el procedimiento ante la Junta Arbitral no busca la anulación o revocación de dichos actos. En cambio, su objetivo principal es determinar la competencia de una de las partes involucradas, sin cuestionar la validez de los actos emitidos por la Administración que se considera finalmente incompetente. Así, la Junta Arbitral tiene la facultad de interpretar las normas relacionadas con los puntos de conexión, pero no tiene la autoridad para resolver disputas en las que la razón principal del conflicto se deba a una interpretación divergente del significado de estos puntos de conexión.

Así, a nuestro parecer, la Junta Arbitral se erige como un órgano fundamental en la resolución de disputas relacionadas con los puntos de conexión en el ámbito de los impuestos cedidos. Su imparcialidad y capacidad para garantizar la justicia tributaria en la toma de decisiones la convierten en el órgano más adecuado para abordar estas cuestiones de manera efectiva.

5. REFLEXIONES FINALES

Tradicionalmente, uno de los aspectos más controvertidos en el ámbito del ISD es la determinación de la residencia habitual de las personas físicas. Esto adquiere especial relevancia debido a que el ISD es un impuesto sobre el cual las CCAA han legislado con gran variedad, introduciendo numerosos beneficios fiscales. Como ejemplo de estas disparidades, basta con referirse al primer punto de este comen-

tario, que ilustra las delicadas diferencias en la tributación en el ISD según la comunidad autónoma de residencia durante los cinco años anteriores al momento de devengo del tributo. Si bien este no es el momento adecuado para abordar este tema, estas circunstancias son las que reviven el debate sobre la necesidad de una armonización fiscal a nivel de las CCAA con el objetivo de prevenir maniobras oportunistas de cambio de residencia por parte de los contribuyentes. Este debate también aborda la cuestión de la equidad en la distribución de la carga fiscal entre los ciudadanos, al mismo tiempo que se debe considerar el equilibrio entre la autonomía de las CCAA y la coherencia en el ámbito nacional en materia fiscal.

Es por esta razón que consideramos imperioso que el Tribunal Supremo emita un pronunciamiento sobre la interpretación de la regulación de la Junta Arbitral y sobre el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, tal como parece indicarse en el Auto del Tribunal Supremo de fecha 9287/2023 (número de recurso 9082/2022). Desde nuestro punto de vista, y después de observar las deficiencias procedimentales cometidas por la AEAT en la comprobación del domicilio fiscal en el caso enjuiciado y en otros que hemos tenido ocasión de conocer, creemos que, en situaciones de desacuerdo, ampliando el supuesto a situaciones que se dan cuando el obligado tributario no está de acuerdo, la Junta Arbitral representa el órgano más adecuado para resolver disputas relacionadas con estos puntos de conexión en el ámbito del ISD.

La necesidad de una intervención del Tribunal Supremo en esta materia se fundamenta en la complejidad y la falta de uniformidad en la aplicación del ISD en todo el territorio español. Esto crea determinadas incertidumbres y desafíos para los contribuyentes y las administraciones tributarias autonómicas, lo que subraya la importancia de una aclaración legal y unas reglas más precisas en esta cuestión.

6. BIBLIOGRAFIA

- BURLADA ECHEVESTE, J.L. "La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de Tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas.", *Quincena fiscal*, núm. 1, 2007.
- GÚTIERREZ BENGOCHEA, M. "Tributación del seguro de vida en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y los puntos de conexión territorial internos e internacionales" *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 442, 2020, págs. 67-90.
- MERINO JARA, I. "Acerca de la «inexistente» Junta Arbitral del Concierto. [Comentario a las SSTSJ del País Vasco 128/2006 y 129/2006, de 22 de febrero]", *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 709, 2006.
- SIMÓN ACOSTA, E. "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*, II. Edit. Lex Nova, 2005, págs. 1938-1959", *Revista técnica tributaria*, núm. 134, 2021, págs. 119-140.