

DESLOCALIZACIÓN DE CONTRIBUYENTES ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS, PUNTO DE CONEXIÓN Y DOMICILIO FISCAL: STS DE 15 DE ABRIL DE 2024, REC. NÚM. 9082/2022

Alberto Vega García

Inspector tributario de la Generalidad de Cataluña y profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra (España)
<https://orcid.org/0000-0001-9708-0139>

Resumen

El Tribunal Supremo ha establecido que la competencia de una comunidad autónoma para liquidar un tributo cedido depende de la correcta identificación del punto de conexión (la comunidad autónoma de residencia habitual en el caso del impuesto sobre el patrimonio), sin que sea necesario que la AEAT tramite previamente un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal. Esto no afecta a las garantías de los obligados tributarios, que podrán efectuar alegaciones sobre el punto de conexión en el marco del procedimiento de comprobación del tributo que desarrolle la comunidad autónoma competente.

Palabras clave

Punto de conexión, residencia habitual, domicilio fiscal

Abstract

The Supreme Court has established that the competence of an Autonomous Community to audit a ceded tax depends on the correct identification of the connecting factor (in the case of the wealth tax, the Autonomous Community in which the taxpayer has his habitual residence). This is different from the tax domicile and therefore its previous verification (which is reserved to the Spanish Tax Agency according to a specific tax procedure) is not necessary. This does not affect taxpayers' rights since they will be able to express their position concerning the connecting factor in the framework of the tax audit conducted by the competent Autonomous Community.

Keywords

Connecting factor, habitual residence, tax domicile

Cómo citar: Vega García, A. (2024). Deslocalización de contribuyentes entre comunidades autónomas, punto de conexión y domicilio fiscal: STS de 15 de abril de 2024, rec. núm. 9082/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 249-259.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo, en su sentencia 632/2024, de 15 de abril de 2024, establece que «la competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende de la correcta identificación del punto de conexión –lugar de la residencia habitual del obligado tributario–, sin que resulte exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007.»

2. Supuesto de hecho

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) remitió una diligencia de colaboración a la Agencia Tributaria de Andalucía para informar, en relación con el impuesto sobre el patrimonio de 2013, 2014, 2015 y 2016 de una contribuyente, que ésta aparentemente tuvo su residencia habitual en Andalucía en vez de en la Comunidad de Madrid, que es lo que había declarado en las autoliquidaciones presentadas. Ello se desprendía de los consumos eléctricos facturados en la vivienda declarada como habitual (domicilio fiscal) en la ciudad de Madrid y en la vivienda que declaró a su disposición en Marbella (Málaga).

A la vista de esta información, la Agencia Tributaria de Andalucía solicitó a la Comunidad de Madrid la competencia de dichos ejercicios del impuesto sobre el patrimonio y esta última Administración declaró su incompetencia y remitió el expediente a la Junta de Andalucía. Posteriormente, la Agencia Tributaria de Andalucía dictó dos liquidaciones en concepto de impuesto sobre el patrimonio de 2015 y 2016 por considerar, entre otros motivos, que la contribuyente residió habitualmente en Andalucía en los años analizados.

Contra dichas liquidaciones, las sucesoras de la contribuyente interpusieron reclamación económico-administrativa, que fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en su resolución de 24 de junio de 2021. El Tribunal consideró que las liquidaciones debían anularse porque previamente no se había adoptado el acuerdo de cambio de domicilio fiscal por el órgano competente.

La Junta de Andalucía recurrió en vía contenciosa-administrativa, pero la sentencia de 16 de septiembre de 2022 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, desestimó el recurso por considerar también que no se había seguido el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal regulado en el art. 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007. Además, se recuerda que este procedimiento, que debe ser tramitado por la AEAT, incluye un trámite de audiencia para que el obligado tributario formule alegaciones.

Contra esta sentencia interpuso la Junta de Andalucía el recurso de casación que ahora se analiza. En concreto, la cuestión que presenta interés casacional

consiste en «determinar si la competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende únicamente de la correcta identificación del punto de conexión –lugar de la residencia habitual del obligado tributario– o, por el contrario, es exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007.»

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo considera que es necesario distinguir el concepto de punto de conexión, que determina la sujeción al poder tributario de una comunidad autónoma a la que se ha cedido el rendimiento de un impuesto, del concepto de domicilio fiscal. A los efectos del impuesto sobre el patrimonio, el art. 31.2 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 (en adelante Ley 22/2009), establece como punto de conexión la residencia habitual en el territorio de una comunidad autónoma. Para el Tribunal Supremo, «el concepto de residencia habitual es una cuestión fáctica, existente con independencia del lugar en que el contribuyente tenga formalmente señalado como domicilio fiscal. La residencia habitual se refiere al lugar donde una persona vive de manera regular, es decir, donde se establece su residencia principal. Para su determinación se tienen en cuenta diversos factores, como la permanencia en el lugar, el tiempo que se pasa en él, la existencia de vínculos familiares, laborales o económicos, etc.»

En cambio, el Tribunal Supremo identifica el domicilio fiscal como «el lugar donde una persona es considerada residente a efectos fiscales, lugar en que la administración tributaria puede comunicarse con el contribuyente (notificaciones...).» Por lo tanto, concluye que el domicilio fiscal no tiene por qué coincidir necesariamente con el domicilio habitual o el lugar de residencia habitual del contribuyente.

Además, la sentencia destaca que, en el caso analizado, las dos comunidades autónomas afectadas estaban de acuerdo en que el punto de conexión a efectos del impuesto sobre el patrimonio, la residencia habitual del contribuyente, se encontraba en Andalucía. Teniendo en cuenta que lo determinante es el punto de conexión (residencia habitual) y no el domicilio fiscal, el Tribunal Supremo concluye que no era necesario que se tuviera que tramitar, con carácter previo, un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal. Además, esto no infringió los derechos del contribuyente, ya que pudo efectuar alegaciones sobre el punto de conexión durante el procedimiento inspector y en la posterior vía de revisión económico-administrativa y jurisdiccional.

4. Análisis

En los últimos años, especialmente hasta la introducción del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, han existido diferencias muy

importantes entre comunidades autónomas en la presión fiscal por el impuesto sobre el patrimonio. Así, por ejemplo, la Comunidad de Madrid disponía de una bonificación del 100% de la cuota, lo que suponía suprimir de hecho el impuesto. Igualmente, también siguen existiendo diferencias importantes entre comunidades autónomas en la presión fiscal por el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

El hecho de que existan disparidades en la presión fiscal entre comunidades autónomas es en cierto modo una consecuencia inevitable del propósito de incrementar su corresponsabilidad fiscal y dotarlas de una mayor autonomía también en la vertiente de los ingresos públicos mediante la cesión de competencias normativas. Ahora bien, estas diferencias han llegado a ser cuantitativamente tan importantes que se han convertido en un claro incentivo para que los contribuyentes, especialmente los de mayor capacidad económica, se deslocalicen y fijen su residencia habitual en la comunidad autónoma que les resulte más ventajosa fiscalmente. Obviamente, nada puede objetarse si el traslado es real y efectivo, pero en los casos de traslados ficticios o aparentes será necesario que la Administración regularice esta situación.

A continuación, se comentará la posición del Tribunal Supremo sobre la distinción entre los conceptos de punto de conexión (residencia habitual) y domicilio fiscal, así como sobre los procedimientos que deben seguir las Administraciones tributarias para su comprobación. Igualmente, también se tratarán las consecuencias que puede tener la declaración incorrecta de la comunidad autónoma de residencia desde el punto de vista de las sanciones aplicables. Por último, se presentarán las conclusiones.

a) Distinción entre el punto de conexión (residencial habitual) y el domicilio fiscal

En cuanto al punto de conexión aplicable para la determinación de la comunidad autónoma competente, el Tribunal Supremo confirma que hay que seguir los criterios establecidos en la Ley 22/2009. En concreto, respecto al punto de conexión en el impuesto sobre el patrimonio, el artículo 31.2 de dicha ley se refiere a la comunidad autónoma de residencia habitual. Este concepto se define en el artículo 28 de la Ley 22/2009 y se establece que será aquella en cuyo territorio se permanezca un mayor número de días. En particular, el período de referencia en el caso del impuesto sobre el patrimonio se remite al del IRPF, por lo que habrá que analizar los días de permanencia durante el período impositivo del IRPF, que es el período fijado para este otro tributo (en los mismos términos se expresa el art. 72 de la Ley 35/2006, del IRPF). Además, se establece que para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Subsidiariamente, para el caso en que no fuera posible determinar la comunidad autónoma en que se permanece durante más días, se prevé que una persona se considerará residente en la comunidad en que tenga su principal centro de intereses. A su vez, este concepto se define específicamente como el territorio en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF en atención a los criterios fijados para determinados componentes de renta.

En cambio, el domicilio fiscal se define en el art. 48 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) como «el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria». Así pues, es relevante, por ejemplo, para la práctica de las notificaciones. En el caso de las personas físicas se establece que el domicilio fiscal será el lugar donde tengan su residencia habitual, con algunas peculiaridades para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas.¹

Por lo tanto, puede apreciarse, como hace el Tribunal Supremo, que la comunidad autónoma de residencia habitual y el domicilio fiscal son dos conceptos diferentes, sin perjuicio de que guarden una cierta relación. Si alguien tiene su residencia habitual en un piso de la calle Balmes de Barcelona, en principio ese será su domicilio fiscal y lo más probable es que Cataluña sea su comunidad autónoma de residencia habitual, esto es, aquella en la que permanezca más días del año. Sin embargo, dado que la definición de estos dos conceptos no es idéntica, pueden darse situaciones discordantes.

En definitiva, es claro que el punto de conexión en el impuesto sobre el patrimonio es la comunidad autónoma de residencia habitual y no el domicilio fiscal. En otros tributos el punto de conexión será diferente. Por ejemplo, en el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles se tendrá en cuenta el territorio en que radican. Incluso en algún otro impuesto se establece como punto de conexión el domicilio fiscal del sujeto pasivo, como sucede en el caso del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Además, como se ha apuntado previamente, para determinar la residencia habitual en una comunidad autónoma, esto es, aquella en que se ha permanecido un mayor número de días, el período de referencia que hay que considerar varía en función del tributo. Por lo tanto, la comunidad autónoma de residencia a efectos del impuesto sobre el patrimonio o del IRPF puede no coincidir con la que rija a efectos de otros tributos. Por ejemplo, en el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, habrá que tener en cuenta un período mucho más amplio, los cinco años anteriores. Por lo tanto, esto todavía evidencia más la disparidad con el concepto de domicilio fiscal.

Por otra parte, llama la atención la interpretación que hace el Tribunal Supremo del concepto de residencia habitual, ya que, aunque es totalmente razonable, introduce matices que van más allá del tenor literal de la ley: «La residencia habitual se refiere al lugar donde una persona vive de manera regular, es decir, donde se establece su residencia principal. Para su determinación se tienen en cuenta diversos factores, como la permanencia en el lugar, el tiempo que se pasa en él, la existencia de vínculos familiares, laborales o económicos, etc.»

¹ Es muy acertada la observación de Ruiz González al señalar que cuando se comprueba el domicilio fiscal, lo que realmente se comprueba es que el domicilio fiscal declarado se corresponda con la residencia habitual de la persona física, que es el criterio previsto con carácter general para establecer el domicilio fiscal (véase Ruiz González, Luis Javier, «La determinación de la residencia habitual de las personas físicas en la gestión de los tributos cedidos», *Actum fiscal*, núm. 48, 2011, págs. 69-79).

En efecto, el artículo 28 de la Ley 22/2009 se refiere a la permanencia en el territorio de una comunidad autónoma durante el mayor número de días del período de referencia y establece un criterio subsidiario en función del principal centro de intereses, definido de forma precisa como el territorio en que se entienden obtenidos la mayor parte de determinados componentes de la base imponible del IRPF. La normativa no se refiere explícitamente, por ejemplo, a la existencia de vínculos familiares, pero esta también es una circunstancia relevante para el Tribunal Supremo. De hecho, que la familia más cercana (cónyuge, hijos...) resida en una determinada comunidad autónoma puede considerarse un indicio de que el contribuyente reside habitualmente allí.

b) Cuestiones procedimentales

Respecto a las cuestiones procedimentales que deberán ser tenidas en cuenta por las diferentes Administraciones afectadas, lo más frecuente será que la comunidad autónoma en la que ha dejado de residir habitualmente un contribuyente sea la que compruebe si ese cambio es real o ficticio. Normalmente, el contribuyente también habrá comunicado un cambio de domicilio fiscal, por lo que este también tendría que rectificarse si fuera necesario. Por lo tanto, si una comunidad autónoma tiene indicios de que el cambio de comunidad de residencia habitual no es real y de que el nuevo domicilio fiscal declarado es incorrecto, lo lógico es que informe a la AEAT para que pueda comprobar y corregir el domicilio fiscal (así se prevé en el art. 152 del Real Decreto 1065/2007).

Esto tiene también algunas ventajas para la comunidad autónoma, ya que muchas de las pruebas e indicios que se pongan de manifiesto durante el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal que desarrolle la AEAT también podrían ser relevantes para acreditar posteriormente en qué territorio reside habitualmente el contribuyente. Además, la AEAT puede realizar más fácilmente actuaciones en todo el territorio español y, por ejemplo, personarse en el nuevo domicilio fiscal para comprobar si realmente se reside allí o para recabar información de vecinos, porteros, etc. Sin embargo, la comunidad autónoma no debería basarse únicamente en las pruebas o indicios obtenidos por la AEAT al comprobar el domicilio fiscal, sino que debería considerarlos como un elemento más junto a las pruebas que haya podido recabar directamente para comprobar el punto de conexión. Así se evita que cualquier defecto en la tramitación del procedimiento por parte de la AEAT pueda afectar a las actuaciones de la comunidad autónoma.²

En efecto, lo que precisamente ha clarificado la sentencia del Tribunal Supremo es que esta comprobación del domicilio fiscal es independiente de la comprobación del punto de conexión (la comunidad autónoma de residencia habitual) y no es necesario que tenga lugar con carácter previo. Por ejemplo, es frecuente que contribuyentes que se trasladan realmente a un nuevo domicilio

² Como muestra de este tipo de defectos en el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal desarrollado por la AEAT y de su incidencia en las liquidaciones que pueda dictar la Administración tributaria de una comunidad autónoma, véase Navarro García, Albert, «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)», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2023, págs. 307-316.

en otra comunidad autónoma durante la segunda mitad del año declaren en su autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio que han residido habitualmente en la comunidad a la que se han trasladado a pesar de que en realidad allí solamente han pasado una pequeña parte del año. En tales casos no tiene sentido comprobar el domicilio fiscal ya que el cambio es real y lo único que debe corregirse es la comunidad autónoma en la que se ha declarado que se residió habitualmente.

Si bien la normativa sí que ha reservado a la AEAT la comprobación del domicilio fiscal en relación con los tributos cedidos (art. 148 del Real Decreto 1065/2007), la Ley 22/2009, en sus artículos 54 y 55, no ha reservado al Estado la comprobación del punto de conexión de estos tributos. Así pues, la comunidad autónoma que se considere competente es la que tendrá que tramitar las actuaciones de comprobación del punto de conexión (la residencia habitual) sin que sea necesario comprobar previamente el domicilio fiscal. Por lo tanto, si se tramita un procedimiento inspector relativo al impuesto sobre el patrimonio de un determinado ejercicio, la primera cuestión a clarificar en dicho procedimiento será la comunidad autónoma en que el contribuyente residió habitualmente.

Es importante señalar que la comunidad autónoma que se considere competente tiene que reclamar su competencia a la otra comunidad autónoma afectada en el plazo de treinta días hábiles a contar desde la fecha en que tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera el punto de conexión, ya que es un requisito para, en caso de que no se atiende la petición, poder plantear un conflicto ante la Junta Arbitral (art. 9.4 del Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, aprobado por el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre). Como la determinación del momento en que se inicia este plazo de treinta días no suele ser clara, lo más conveniente será efectuar la petición lo antes posible, si bien en tal caso es probable que todavía no se hayan podido recopilar todas las pruebas, como requerimientos de información a terceros.³

c) Declaración incorrecta de la comunidad autónoma de residencia y ocultación

Por otra parte, aunque el recurso de casación planteado ante el Tribunal Supremo no trate esta cuestión, hay que recordar que la autoliquidación incorrecta del impuesto como consecuencia de la declaración incorrecta de la comunidad autónoma de residencia habitual (y la consiguiente aplicación de la normativa de una comunidad autónoma que no era la competente) puede ser sancionable siempre que se haya actuado con dolo o negligencia. Más aún, interesa destacar que en este tipo de supuestos podría concurrir el criterio de calificación de las infracciones tributarias de ocultación (art. 184.2 LGT) y la infracción del art. 191 LGT por dejar de ingresar la deuda que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo pasaría a ser grave en los casos en que la base de la sanción sea superior a 3.000 euros.

³ Para un análisis de los medios de prueba utilizados más frecuentemente y de su valoración por los tribunales de justicia, véase González Aparicio, Marta, «La residencia autonómica y su prueba», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2023, págs. 47-101.

Si bien podría parecer que no existe ocultación porque el contribuyente sí que ha presentado su autoliquidación, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ha confirmado en su resolución de 11 de mayo de 2023 (procedimiento 08-06501-2020; 08-08235-2020; 08-08237-2020; 08-08238-2020; 08-08239-2020) que en este tipo de supuestos puede concurrir ocultación y suscribe plenamente la motivación que había efectuado la Administración en los siguientes términos: «En el caso que nos ocupa, vista la definición de ocultación que se acaba de transcribir, se considera que sí que existe ocultación en la incorrecta determinación de la residencia en la Comunidad Autónoma de Madrid, en particular constituye un hecho que incide directamente en la determinación de la deuda tributaria, ya que la Administración competente no puede aplicar el control necesario en la aplicación del tributo, y donde existe, a diferencia de Cataluña, una bonificación de la cuota del 100%. Este hecho determina la ocultación en relación a la totalidad de la deuda tributaria.»

Igualmente, en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 17 de junio de 2024 (procedimiento 08-00995-2021; 08-11475-2021; 08-22792-2021; 08-22793-2021; 08-22794-2021; 08-23234-2021; 08-23235-2021; 08-23236-2021) se admite que en este tipo de supuestos, en que el contribuyente declara residir habitualmente en una comunidad autónoma en que la cuota del impuesto sobre el patrimonio estaba totalmente bonificada, puede concurrir ocultación, si bien se exige un análisis específico de la conducta del obligado tributario en función de las particularidades de cada caso.

Así pues, la aplicación del criterio de ocultación a la hora de calificar la infracción tributaria comportará que la sanción sea una multa pecuniaria proporcional del 50 al 100%. En tal caso serán aplicables los criterios de graduación de perjuicio económico para la Hacienda Pública (que será del 100% si se ha declarado residir en una comunidad autónoma con la cuota totalmente bonificada) y de comisión repetida de infracciones tributarias, así como las reducciones establecidas por la normativa.

d) Conclusiones

De todo lo expuesto lo primero que puede apreciarse es que la descentralización tributaria ha incrementado notablemente la complejidad del sistema fiscal, no solamente para los contribuyentes, sino también para las Administraciones tributarias.

Por una parte, la complejidad de la normativa ha hecho necesaria la intervención del Tribunal Supremo para clarificar los conceptos de punto de conexión (residencia habitual) y domicilio fiscal y para precisar los procedimientos que deben ser aplicados por las Administraciones tributarias.

Por otra parte, la aplicación de esta normativa en cada caso concreto será normalmente laboriosa, ya que para determinar en qué comunidad autónoma se ha permanecido durante más días del año habrá que recopilar numerosos elementos de prueba. Para los contribuyentes puede resultar complejo reunir esta documentación, especialmente si la comprobación se refiere a ejercicios respecto a los que ya han transcurrido unos años. Igualmente, para la Administración que se considere competente también será una tarea ardua efectuar nume-

rosos requerimientos de información a terceros y recabar las pruebas que permitan acreditar la situación del contribuyente en cada momento. Además, si fuera necesario recurrir a la Junta Arbitral la tramitación todavía se dilataría más.

En la medida en que las disparidades en la presión fiscal entre comunidades autónomas se han ido incrementando y, por lo tanto, cada vez son más los contribuyentes que se deslocalizan de manera ficticia, resulta inviable que las Administraciones tributarias tengan que efectuar una labor de investigación tan detallada para determinar en qué comunidad autónoma permanecieron un mayor número de días. Además, también sería conveniente reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes para que no tuvieran dudas sobre su comunidad de residencia habitual. Es por ello que, aprovechando las futuras reformas del sistema de financiación de las comunidades autónomas que puedan producirse, sería conveniente reformar la regulación de los puntos de conexión (introducir presunciones que simplifiquen la normativa, establecer obligaciones formales para los contribuyentes a los efectos de acreditar los cambios de residencia, reforzar las sanciones, etc.) y así incrementar la seguridad jurídica y la eficacia en la lucha contra el fraude fiscal.