

# La nulidad (o no) de los acuerdos de liquidación cuando se anula un acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal

Analizamos, a la luz del criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, si la anulación del acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal que determina la incompetencia territorial del órgano que dictó una liquidación o sanción, determina la nulidad (o no) de dicho acto administrativo.

---

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Consejera académica de GA\_P

Los derechos fundamentales consagrados en la Constitución española constituyen el más importante bastión en los procedimientos tributarios seguidos frente a los actos de la Administración tributaria. En esa lid, el protagonismo alcanzado por los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia y a la inviolabilidad del domicilio es quizá incomparable. Ahora bien, de un tiempo

a esta parte conviene tener muy presente el derecho fundamental a la libre elección de la residencia en el ámbito de los acuerdos de rectificación de oficio del domicilio fiscal, en los cuales la Administración cuestiona la realidad de los cambios de domicilio y se aventura a calificar las razones de dicho cambio. A ello nos referimos a continuación, a los acuerdos de rectificación de oficio del domicilio, a su posterior anulación y a si ello determina la nulidad

(o no) de las liquidaciones que se dictaron mientras se dirimió el litigio sobre el domicilio fiscal.

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha resuelto esta última cuestión en su reciente Resolución de 22 de mayo del 2025 (RG 7313/2024), estimatoria del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterios interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT o Agencia Tributaria). En ese caso, un contribuyente trasladó su domicilio fiscal a Madrid a principios del 2012, tras haber vivido y tenido en Galicia su domicilio fiscal durante sus primeros setenta años de vida. Llegado el año 2017, la Xunta de Galicia solicitó a la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de Madrid la incoación de un procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal, que culminó con un acuerdo que fijó el domicilio fiscal del contribuyente en Galicia con efectos retroactivos, siendo dicho acuerdo impugnado por el contribuyente. Una vez rectificado el domicilio fiscal, la Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia siguió frente a dicho contribuyente actuaciones inspectoras relativas al impuesto sobre la renta de las personas físicas y al impuesto sobre el patrimonio, actuaciones que culminaron con sendas liquidaciones y sanciones tributarias.

El litigio relativo al domicilio fiscal se resolvió mediante la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero del 2024 (rec. núm. 562/2020), que consideró que los indicios de la Administración no tenían «la fuerza de convicción necesaria» para rebatir la declaración del contribuyente acerca del domicilio, por lo que la sentencia anuló el acuerdo de rectificación del domicilio fiscal. En consecuencia, el domicilio fiscal del contribuyente volvía a ser

Madrid desde el año 2012, por lo que las liquidaciones y sanciones dictadas por la referida Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia las habría dictado un órgano sin competencia territorial. Conociendo de dicha sentencia, en la reclamación seguida frente a las liquidaciones y sanciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas y por el impuesto sobre el patrimonio, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia resolvió la nulidad de dichas liquidaciones en aplicación del artículo 217.1b de la Ley General Tributaria, en cuya virtud son nulos los actos «dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio».

La cuestión que se plantea el Tribunal Central es la de «determinar la naturaleza del vicio jurídico en que incurrirían las actuaciones de comprobación» cuando «con posterioridad se produce la anulación del acuerdo de rectificación del domicilio fiscal por no considerarse suficientes las pruebas aportadas para justificar el cambio de domicilio». Esto es, si la *sobrevenida* anulación del acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal, que determina la incompetencia *ex origine* de la Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia para dictar aquellas liquidaciones y sanciones, comporta la nulidad de éstas.

Para resolver dicha cuestión, el Tribunal Central razona, en esencia, que la causa de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1b de la Ley General Tributaria, relativa a la incompetencia por razón del territorio, como tal causa de nulidad ha de analizarse de forma restrictiva y, además, ha de ser manifiesta. Y será así, dice el Tribunal Central, cuando «el órgano que dicta el acto carece —de manera evidente, patente y clara— del presupuesto fáctico atributivo de esa competencia territorial», de forma tal que la incompetencia «debe apreciarse

sin necesidad de realizar ningún esfuerzo dialéctico ni una prolija tarea de interpretación ni “un examen con detenimiento hermenéutico de las normas habilitadoras de la potestad”». Pues bien, el Tribunal Central considera que esa situación de incompetencia manifiesta no concurre en un caso como el analizado, en el que el órgano actuante habría actuado de conformidad con la atribución competencial resultante de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal que posteriormente es anulado, hasta el punto, dice, «que era el único que legítimamente podía, a tal fecha, realizar actuaciones de comprobación con el obligado tributario».

cal— de dicho acuerdo por apreciarse que las pruebas no resultaron suficientes para justificar el cambio de domicilio».

A la vista de la resolución comentada consideramos necesario destacar críticamente lo siguiente:

- En primer lugar, del criterio establecido por el Tribunal Central parece deducirse que, si el acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal hubiera sido nulo de pleno derecho, ello sí habría comportado la nulidad de las liquidaciones y sanciones dictadas por la incompetencia territorial del órgano que las dictó, aunque ésta fuera sobrevenida. Al respecto, conviene señalar que, en el litigio relativo al domicilio, la Audiencia Nacional descartó la existencia

de indefensión e indicó que «el demandante es plenamente libre de trasladar su domicilio a cualquier parte del territorio sin importar las razones que le impulsen a ello. Así lo proclama el artículo 19 CE [...] pero *no concurren aquí limitaciones a este derecho fundamental que hayan de ser consideradas*». Esto es, la naturaleza sobrevenida del vicio de incompetencia territorial no excluye *per se* la nulidad de los actos administrativos que incurrieron en dicho vicio jurídico. Debemos entender que, si en el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal se hubieran vulnerado derechos fundamentales como el derecho a la defensa (art. 24.2 de la Constitución o CE), o el derecho a la libre elección de la residencia (art. 19 CE), cabría entonces concluir la nulidad de dicho acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal y

## ¿Puede ser nula una liquidación o sanción por la incompetencia territorial sobrevenida de quien las dicta?

Considera el tribunal que la situación es equiparable a la que tiene lugar cuando se produce una pérdida sobrevenida de la competencia territorial por anulación de la disposición administrativa atributiva de la competencia al órgano que dictó el acto, con cita, entre otras, de las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1996 (rec. núm. 1493/1994) y de 16 de enero del 2003 (rec. núm. 667/1998).

De conformidad con lo anterior, el tribunal fija como criterio que procede la anulación y no la nulidad *ex artículo 217.1b* de la Ley General Tributaria, en el caso de actuaciones de comprobación desarrolladas por los órganos correspondientes al domicilio del obligado tributario determinado por un acuerdo de cambio de domicilio fiscal, «cuando posteriormente se declara la anulación —que no la nulidad radi-

la consiguiente nulidad, por incompetencia territorial (aunque sobrevenida), de las liquidaciones y sanciones dictadas.

- En segundo lugar, entendemos que merece una reflexión crítica, probablemente casuística, la afirmación del Tribunal Central de que, existiendo un litigio acerca del domicilio que se dirime sobre la base de una cuestión probatoria, esto excluye automáticamente que la incompetencia territorial sea manifiesta, «evidente, patente y clara» apreciable «sin necesidad de realizar ningún esfuerzo dialéctico». Si se hiciera norma de dicho supuesto, quedaría en manos de la Administración promover un procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal con la finalidad, justificada o no, de autoatribuirse la competencia territorial *ex profeso* y de poder regularizar la situación de un contribuyente, sin la consecuencia más grave que merecería tal actuación, que es la nulidad de las liquidaciones así dictadas cuando aquel acuerdo de rectificación del domicilio es anulado. Como decimos, habrá que estar al

caso, pero sorprende que en el analizado la resolución del Tribunal Central parece invertir la secuencia temporal de las actuaciones de comprobación. Nótese que la sentencia relativa al domicilio fiscal indica que fue «[e]n el seno de unas actuaciones de comprobación» «seguidas por la Xencia Tributaria de la Xunta de Galicia sobre el Impuesto sobre el Patrimonio» cuando «se interesó de la AEAT el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal».

En definitiva, los procedimientos de comprobación del domicilio fiscal están alcanzando cuotas de protagonismo hasta ahora desconocidas, y también en este ámbito desempeñan un papel esencial los derechos fundamentales de los contribuyentes. Será necesario analizar cada supuesto e implementar una adecuada estrategia de defensa que permita, en su caso, trasladar los vicios de nulidad de ese procedimiento de comprobación del domicilio fiscal a las liquidaciones y sanciones dictadas por un órgano sin competencia territorial.