Criterio **1** de **1** de la resolución: **00/07313/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/05/2025**

Asunto:
LGT. Anulación por insuficiencia probatoria de la Administración de un acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal. Efectos sobre las actuaciones de comprobación e investigación realizadas al amparo del acuerdo de rectificación de oficio del domicilio fiscal posteriormente anulado.

Criterio:
Procede la anulación -que no la declaración de nulidad radical por incompetencia territorial manifiesta del artículo 217.1.b) Ley General Tributaria -en caso de actuaciones de comprobación o investigación desarrolladas por los órganos correspondiente al domicilio del obligado tributario determinado por un acuerdo de cambio de domicilio fiscal, cuando posteriormente se declara la anulación -que no la nulidad radical- de dicho acuerdo por apreciarse que las pruebas no resultaron suficientes para justificar el cambio de domicilio.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:
Ley 58/2003 General Tributaria LGT
217.1.b)
84
RD 1065/2007 Reglamento Proc. Gestión e Inspección y N.Comunes de Aplicación
59

Conceptos:
Anulabilidad
De oficio
Domicilio
Prueba
Rectificación

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de mayo de 2025

RECURSO: 00-07313-2024

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 13 de mayo de 2024, recaída en la reclamación nº 15/823/2023 y acumuladas interpuestas frente a los acuerdos de liquidación y sanción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicios 2016 a 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

El obligado tributario DON X adquirió con su cónyuge a principios del año 2012 una vivienda en Madrid. A partir del citado período impositivo, DON X consignó en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio que su residencia fiscal ya no radicaba en Padrón, municipio sito en la Comunidad Autónoma de Galicia sino en la Comunidad Autónoma de Madrid.

En fecha 2 de noviembre de 2017, tras la petición formalizada por la Xunta de Galicia, la Delegación Especial de la AEAT de Madrid inició un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de DON X; procedimiento que culminó con un acuerdo que fijó el

domicilio fiscal de DON X en la Comunidad Autónoma de Galicia con efectos retroactivos a resultas de la valoración de un conjunto de indicios: a saber, el domicilio que se había hecho constar en escrituras públicas otorgadas por DON X y su esposa, domicilio declarado en las autoliquidaciones del Modelo 600, lugar de obtención de rendimientos del trabajo, consumos de electricidad y de agua de las viviendas del obligado tributario sitas en Galicia y Madrid, ubicación de sucursales en las que figuran las cuentas de su titularidad, asistencia sanitaria, y domicilio a efectos de la Seguridad Social.

Frente al referido acuerdo de cambio de domicilio fiscal interpuso DON X reclamación económico-administrativa ante este TEAC; reclamación que se resolvió en fecha 10/02/2020 (RG 574/2018) en sentido desestimatorio confirmándose la procedencia de la rectificación del domicilio fiscal acordado por la AEAT para situarlo en la Comunidad Autónoma de Galicia.

El 6 de mayo de 2020, interpuso DON X recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional frente a la citada resolución del TEAC.

Estando pendiente de resolución el citado recurso contencioso-administrativo, la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Galicia inició actuaciones inspectoras relativas al IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio ejercicios 2016 a 2019 de DON X; actuaciones que culminaron con la práctica de las correspondientes liquidaciones derivadas de la suscripción de actas de conformidad, dictándose asimismo sendos acuerdos de imposición de sanción por la comisión de las infracciones tributarias previstas en el artículo 191 LGT.

SEGUNDO. Frente a los acuerdos de liquidación y sanción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio ejercicios 2016 a 2019 DON X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Galicia alegando, entre otras cuestiones, su disconformidad con el cambio de domicilio acordado por la AEAT puesto que esa resolución no había adquirido firmeza al encontrarse pendiente de resolución el recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional frente al acuerdo de resolución del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

El TEAR en la resolución impugnada de 13/05/2024 (RG 15/823/2023) pone de manifiesto en los antecedentes de hecho que ha tenido acceso a la sentencia estimatoria de la Audiencia Nacional de 31/01/2024:

Resolución TEAR de impugnada (RG 15/823/2023):

<<QUINTO. Este Tribunal ha tenido acceso a las sentencias emitidas por la Audiencia Nacional, de fecha 31/01/2024, en las que ESTIMA los citados recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 10 de febrero de 2020, desestimatorias de las reclamaciones deducidas frente a los acuerdos de 21 de diciembre de 2017, uno por cada cónyuge, de la Delegada Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), en los "que se sitúa el domicilio fiscal del demandante con efectos retroactivos".

Y ANULA a continuación tanto la resolución del TEAC recurrida, como la de la AEAT de la que trae causa>>.

La citada SAN de 31/01/2024 (recurso 562/2020) señala:

<<CUARTO. La controversia se contrae sustancialmente a la valoración de los hechos a partir de los cuales la AEAT consideró que el actor residía en Padrón y no en Madrid. De ahí que nuestro enjuiciamiento ha de proyectarse sobre la resolución de la AEAT, que es la que adoptó la decisión controvertida luego revisada por el TEAC.

Pues bien, lo primero que ha de constatarse es que la resolución de la AEAT enumera una serie de hechos en relación con el domicilio en la CALLE000 de Madrid y otros en relación con el domicilio en Padrón. Y seguidamente, sin mayor razonamiento acerca de la valoración de tales hechos o indicios, concluye situando el domicilio fiscal en Padrón. De modo que se echa de menos un razonamiento, aunque sea sucinto, del razonamiento deductivo que liga los hechos constatados con la consecuencia de situar el domicilio en Padrón y no en Madrid, así como de las razones por las que los hechos aducidos por la actora no son suficientes para justificar o llegar a la convicción de que el demandante cambió efectivamente su domicilio de Padrón a Madrid.

No obstante, la Sala entiende que tal déficit de motivación no ha impedido al demandante combatir la resolución en la medida en que pudiéramos considerar que la selección de los hechos que la AEAT considera relevantes y su enumeración en la resolución, incorporan un razonamiento implícito acerca de su fuerza de convicción para llegar a la conclusión alcanzada. Y de hecho el demandante ha combatido el valor probatorio de todos estos indicios

QUINTO. Centrándonos por ello en la racionalidad de la conclusión alcanzada a partir de los hechos puestos de manifiesto por la AEAT, realizaremos algunas consideraciones previas: a) En primer lugar que nuestro punto de partida ha de ser 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 art. 19 CE, según el cual "los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional". En tal sentido, la STC 28/1999, de 8 de marzo, FJ 7, concluía que <<en cualquier caso, lo que no puede discutirse es que el derecho a habitar en un determinado lugar, "el derecho subjetivo y personal a determinar libremente el lugar o lugares donde se desea residir transitoria o permanentemente" (ATC 227/1983 , fundamento jurídico 2º)que el art. 19 C.E. proclama, implica el reconocimiento a su titular del poder de configurar esa residencia con los elementos propios del domicilio, con lo que resulta que es también un derecho a la libre elección del mismo>>.

Ciertamente que la libertad de residencia, y la consecuente libertad de fijación del domicilio cuando la residencia es continuada, no es un derecho ilimitado, pero no concurren aquí limitaciones a este derecho fundamental que hayan de ser consideradas.

Ahora bien, a lo que no autoriza el Ordenamiento es a la fijación ficticia del domicilio a fin de acogerse a las ventajas que ello pudiera reportar. Pero el punto de partida es el de la libertad individual, de modo que, aportada justificación razonable del cambio de domicilio por parte del contribuyente, es carga de la Administración justificar que dicho cambio no se acomoda a la realidad, pudiéndose servir para ello de cualquier medio de prueba. Entre tales medios, será común que la prueba de la que se valga la Administración sea indiciaria y que, en consecuencia, el control jurisdiccional de las decisiones administrativas se concentre en el proceso lógico de deducción del hecho consecuencia a partir de hechos base o indicios.

b) En segundo término conviene considerar que el demandante, de 70 años de edad, vivió la mayor parte de su vida en Padrón, donde además desarrolló su relevante actividad empresarial, y sólo con esta edad se trasladó a Madrid por las razones que sólo a él le incumben. De manera que ninguna consecuencia inequívoca puede extraerse de lo que podríamos llamar el "rastro vital" dejado en aquella localidad y su entorno.

c) En tercer lugar, los medios de comunicación actuales no exigen ya una proximidad locativa entre un sujeto y algunas de las actividades que desarrolla o de las relaciones jurídicas, económicas y sociales que pueda mantener, tanto profesionales como particulares. Razón por la cual se ha de ser prudente a la hora de valorar la fuerza de convicción de la proximidad entre un sujeto y el

lugar en el que se desarrollan tales actividades y, sobre todo, dependerá extraordinariamente de las concretas actividades y personas.

SEXTO. Pues bien, el demandante aduce que compró un piso en la CALLE000 de Madrid y se trasladó a él, dándose de alta en el Padrón municipal de habitantes el 10 de febrero de 2012, causando baja correlativa en Padrón. Posteriormente comunicó el cambio de domicilio fiscal el 27 de junio de 2012 al presentar la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2011.

Con ello cumplió la obligación que le impone el art. 15 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, desplegando su efecto lo dispuesto en el art. 16 de la propia norma, según el cual:

1. El Padrón municipal es el registro administrativo donde constan los vecinos de un municipio. Sus datos constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo. Las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos.

No desconocemos que la prueba de la residencia que el Padrón municipal proporciona no es absoluta ni irrefutable, pero ello no autoriza a reducir su valor hasta casi la nada, sino que forzoso es reconocer que constituye un punto de partida y que si no existen poderosos elementos que lo desvirtúen, a ello habrá que atenerse.

En tal sentido, la Sala atribuye escaso valor decisorio a determinados indicios manejados en la resolución de la AEAT:

a) El hecho de que las notificaciones practicadas en la CALLE000 de Madrid se recogieran por el portero de la finca no deja de ser algo común cuando este empleado existe. Y de otra parte, el actor siempre ha manifestado que se ausenta del domicilio temporadas más o menos prolongadas, razón por la cual insistimos en que no es este un dato de relevancia decisiva.

b) Que el demandante esté dado de alta en la Tesorería General de la Seguridad Social desde 1993 hasta la fecha de las actuaciones aquí controvertidas y que figure en la base de datos con el domicilio de Padrón, tampoco tiene especial relevancia. Más allá de si el demandante tenía o no la obligación de comunicar a la TGSS un cambio de domicilio, lo que no se afirma en la resolución de la AEAT, es un hecho notorio que reviste cierta complejidad actualizar la totalidad de los datos existentes en las distintas Administraciones cuando se cambia de domicilio y que no es infrecuente que no se preste atención a aquellas que puedan carecer de relevancia o interés personal. En fin, sería un notable exceso enervar el efecto de la inscripción padronal por la circunstancia de no actualizar los datos domiciliarios en los registros de la TGSS.

c) Lo mismo sucede con la cotitularidad del demandante de 19 cuentas corrientes abiertas todas ellas en sucursales bancarias gallegas salvo una en Canarias. Parece lógico que una persona de 70 años que ha residido siempre en Galicia tenga cuentas corrientes allí, mientras que el desarrollo tecnológico actual resta importancia a que el traslado de domicilio a Madrid no se acompañe de la apertura de nuevas cuentas corrientes en Madrid. Por lo demás, en ningún caso ha manifestado el actor que se haya desvinculado absolutamente de Padrón y de sus actividades en allí, sino únicamente que ha trasladado su domicilio habitual a Madrid.

SÉPTIMO. Mayor relevancia concede la Sala a dos indicios concretos: a) Por un lado a que el demandante y su esposa otorgaran nueve escrituras públicas en las que se hacía constar su domicilio en Padrón pese a que ya se encontraban empadronados en Madrid desde el 10 de febrero de 2012, mientras que el nuevo domicilio en la CALLE000 de Madrid sólo se incorpora a una escritura pública otorgada con posterioridad a que la Hacienda gallega emitiera su primer informe sobre la eventual irregularidad en cambio de domicilio fiscal -11 de mayo de 2016-.

En la medida en que, a diferencia de lo que acontece con los indicios anteriores, se trata aquí de una conducta activa de manifestación del domicilio, este indicio milita, desde luego, a favor de la tesis de la Administración.

Ahora bien, ni en el expediente constan la totalidad de las escrituras ni en las que se han incorporado al mismo el domicilio reseñado en Galicia es el de Padrón, sino que hay una escritura en la que se reseña un domicilio de Santiago de Compostela, lo cual disminuye el conjunto del valor de este indicio al de mera corroboración de otros.

b) Sí consideramos que, en general, es un dato muy revelador del domicilio el análisis de los consumos de electricidad y agua.

Descartamos inicialmente la indefensión aducida por el demandante a causa de que no se haya incorporado al expediente el meritado informe ni las facturas correspondientes a los suministros. Los datos de estas últimas no son negados y los informes son de acceso publico en la página que señala el Abogado del Estado en su contestación y de fácil búsqueda con navegadores web habituales.

La resolución enfatiza que en la vivienda de Madrid existe un consumo eléctrico equivalente al 42% del consumo medio de los hogares españoles según el estudio "Análisis del consumo energético del sector residencial en España", realizado por el IDEA, y un consumo de agua del 30% del consumo medio. Por otro lado destaca el alto consumo eléctrico y de agua en la casa de Padrón es superior a esta misma media de forma continuada.

Pues bien, ya hemos anticipado que los datos de consumo son habitualmente considerados como reveladores del uso de una vivienda, pero en el caso aquí contemplado concurren elementos que distorsionan su análisis y, en consecuencia, su fuerza de convicción. De un lado el consumo inferior a la media en la casa de la CALLE000 de Madrid se compadece con una utilización discontinua que nunca ha negado la parte actora. De otra, la casa de Padrón es una finca de grandes dimensiones (600 m² construidos en una parcela ajardinada de 2.139 m²) en cuyas exigencias de suministros fácilmente se comprende que no dependen gran cosa de la permanencia de sus dueños en ella, siendo así que, tal como se aduce, el demandante dispone de capacidad económica para mantenerla continuamente en disposición de ser habitada.

Consecuentemente, tampoco de este indicio podemos extraer consecuencias seguras.

OCTAVO. No queremos concluir sin recordar que, tal como hemos reiterado en más de una ocasión, la convicción a partir de indicios es eminentemente circunstancial, de modo que se alcanza a partir de un análisis global de los distintos indicios concurrentes, sin que quepa atender a la significación asilada de cada uno de ellos prescindiendo de su valoración conjunta. En tal sentido, esta Sala ha reaccionado cuando (frecuentemente desde la posición del demandante) se pretende realizar un análisis cautivo de cada uno de los indicios en los que se asienta la convicción sobre si un hecho ocurrió o no y en qué modo, desconociendo así su significación global.

Pues bien, en el presente caso, tal como hemos expuesto, los indicios manejados por la Administración para desvirtuar la declaración del demandante en punto a su domicilio fiscal no tienen por sí mismos la fuerza de convicción necesaria. Pero tampoco los dos indicios que hemos considerado aisladamente más sólidos (domicilio consignado en las escrituras y consumos de electricidad y agua), ni aún acompañados por los previamente calificados aisladamente como equívocos pero con eventual alcance corroborador, nos permiten avalar la conclusión de la resolución de la AEAT que originariamente se impugnaba>>

Así, siendo el TEAR conocedor de que la Audiencia Nacional había anulado acuerdo de cambio de domicilio fiscal al no tener los indicios de la Administración "la fuerza de convicción necesaria", estima la reclamación económico-administrativa anulando los acuerdos de liquidación y sanción con el siguiente literal (el subrayado es añadido):

Resolución TEAR de impugnada (RG 15/823/2023):

<<CUARTO. A la vista de los antecedentes recogidos en la presente resolución, y de forma especial la sentencia adoptada por la Audiencia Nacional que en ellos se menciona, procede declarar la nulidad de los actos objeto de reclamación, al haber sido dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio.

La anulación acordada por la Audiencia Nacional de la resolución de la AEAT en la situaba el domicilio fiscal del reclamante en la Comunidad Autónoma de Galicia, tiene como efecto principal confirmar el declarado en la Comunidad de Madrid, con efectos desde el ejercicio 2012; todo ello como elemento determinante en la fijación de la normativa procedente a la hora de liquidar sus obligaciones fiscales por este impuesto.

En consecuencia, procede anular el Acuerdo de Liquidación objeto de revisión, así como el Acuerdo sancionador que trae causa del mismo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Galicia, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 3 de junio de 2024, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 30 de julio de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Director recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

<<La cuestión por la que se interpone el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se centra en la calificación como nulo de pleno derecho, por incompetencia manifiesta, de los acuerdos de liquidación y sanción objeto de revisión. A la vista de la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 31/01/2024, entendemos que procedía declarar la anulabilidad de los de los acuerdos de liquidación y sanción por resultar finalmente incompetente territorialmente el órgano actuante, sin que esta incompetencia resultara manifiesta. Es decir, que procedía la anulabilidad de las liquidaciones y sanciones dictadas, no la declaración de nulidad de pleno derecho>>

Así, a juicio del Director recurrente:

<<Los órganos de la Administración tributaria habían tramitado un procedimiento de cambio del domicilio fiscal, en el que se aportaron un conjunto de hechos e indicios a partir de los cuales la AEAT consideró que el obligado tributario residía en Padrón (Galicia) y no en Madrid. No obstante, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31-01-2024, tras efectuar un análisis individualizado de cada una de las pruebas e indicios aportados y proceder a su evaluación global, aprecia que los elementos probatorios aportados por la Administración no resultaban suficientes al no permitir "extraer consecuencias seguras", y concluye que *"los indicios manejados por la Administración para desvirtuar la declaración del demandante en punto a su domicilio fiscal no tienen por sí mismos la fuerza de convicción necesaria">>*.

Extremo del cual infiere lo siguiente:

<<La conclusi*ón sobre la competencia o no del órgano actuante no resulta manifiesta, clara o palmaria, sino que ha requerido un importante esfuerzo explicativo desde el punto de vista jurídico, que ha requerido tanto un análisis normativo como un análisis detallado y complejo de diversas pruebas e indicios.* el razonamiento de la sentencia *de la Audiencia Nacional ha tenido que examinar diversos artículos de varios cuerpos normativos distintos: El art. 48 de la LGT, el art. 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, el art. 72 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del IRPF, y el art. 15 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local. Por otra parte, el análisis y valoración de las pruebas e indicios de los supuestos referentes al domicilio fiscal conllevan normalmente una elevada complejidad. En los casos en los que el obligado tributario solo está vínculo [sic] al ámbito territorial de una Comunidad Autónomo no se plantean problemas al respecto. Pero, en los casos en los que el obligado tributario tiene elevados vínculos con varias Comunidades Autónomas -como es el caso que considera la resolución del TEAR de Galicia-, se pueden plantear importantes problemas de valoración, que hace que no sea en absoluto evidente o manifiesto donde se encuentra el domicilio fiscal efectivo del contribuyente. En este caso, el obligado tributario tenía múltiples y relevantes vinculaciones con el ámbito territorial de Galicia (...)*

Tanto la Administración Tributaria como el TEAC apreciaron que los elementos de prueba incluidos en el expediente justificaban adecuadamente el cambio de domicilio de Madrid a Padrón (GALICIA). Y la resolución final del asunto ha requerido una detallada valoración por parte de la Audiencia Nacional, que ha tenido que examinar individualizadamente cada uno de los diversos indicios y pruebas aportados por la Administración y posteriormente efectuar una valoración global de las pruebas. El que finalmente estas pruebas e indicios no hayan sido consideradas suficientes por la Audiencia Nacional para desvirtuar la declaración del recurrente, no significa que resulte manifiesto o evidente el domicilio fiscal del obligado tributario se encontraba en Madrid.

Todo ello deja claro que la interpretación efectuada no puede ser calificada como "manifiesta", y ha requerido un significativo esfuerzo explicativo desde el punto de vista jurídico. A ello se añade que la sentencia de la Audiencia Nacional no resolvió que la resolución del TEAC y el acuerdo de cambio de domicilio fiscal del demandante hubiera sido nulo de pleno derecho, sino que únicamente falló su anulación. En concreto, el fallo de la sentencia de la Audiencia Nacional dice que: "ANULAMOS la resolución del TEAC aquí recurrida, así como la de la AEAT de la que trae causa">>.

Solicitando, finalmente, de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<Procede la anulación -que no declaración de nulidad radical por incompetencia territorial manifiesta- en caso de actuaciones de comprobación o investigación desarrolladas por los órganos correspondiente al domicilio del obligado tributario determinado por un acuerdo de cambio de domicilio fiscal, cuando posteriormente se declara anulación -que no la nulidad radical- de dicho acuerdo por apreciarse que las pruebas no resultaron suficientes para justificar el cambio de domicilio>>

CUARTO. En fecha 18 de septiembre de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente.

En fecha 18 de octubre de 2024 DON X ha presentado alegaciones ante este TEAC encaminadas a fundar primeramente la improcedencia de la admisión a trámite del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio porque, a su juicio, el recurso se basaría en circunstancias fácticas "no solicitando la fijación de un criterio jurídico sobre la aplicación e interpretación de la norma ni se abstrae de las circunstancias fácticas del caso concreto".

Igualmente defiende la existencia de un supuesto de nulidad de pleno derecho por incompetencia territorial manifiesta del órgano que dictó los acuerdos de liquidación y sancionadores impugnados en única instancia ante el TEAR de Galicia puesto que habiendo dictaminado la Audiencia Nacional que su domicilio fiscal radicaba en Madrid ya no dispondrían los órganos de la Administración Tributaria sitos en Galicia competencia para la tramitación de un procedimiento de aplicación de los tributos - conclusión que infiere del apartado Cuatro. 2 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria cuando afirma "Las funciones señaladas en el apartado anterior [funciones de las Dependencias Regionales de Inspección] se extenderán a todos los obligados tributarios, con domicilio fiscal en el ámbito de la respectiva Delegación Especial de la Agencia Tributaria".

Normativa que le sirve para concluir:

"La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia era manifiestamente incompetente para tramitar el procedimiento inspector seguido, así como para regularizar el IRPF de los ejercicios 2016 a 2019.

En contra de lo defendido por el Director recurrente, el hecho de que se hayan valorado minuciosamente por un tribunal económico-administrativo o judicial las pruebas y circunstancias tenidas en cuenta por la Inspección y por el contribuyente a fin de determinar su domicilio fiscal no implica que la incompetencia no pueda ser manifiesta. Este análisis es necesario para cumplir con el deber de motivación de sus resoluciones y sentencias, es decir, debe suceder en todo caso".

Finalmente concluye que debemos fijar el siguiente criterio:

"Si las pruebas sobre la residencia fiscal son de poca convicción y se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación por un órgano distinto del correspondiente al domicilio fiscal declarado por el contribuyente, dichas actuaciones serán nulas de pleno Derecho por haberse dictado por un órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en analizar la causa de nulidad de pleno derecho consagrada en el artículo 217.1.b) LGT, esto es, la determinación de cuándo los actos administrativos son dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio.

En este sentido, es preciso recordar que el TEAR de Galicia en la resolución impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ha entendido que las actuaciones inspectoras realizadas por la Delegación Especial de la AEAT de Galicia realizadas de conformidad con la atribución de la competencia territorial atribuida en el acuerdo de resolución del procedimiento de rectificación del domicilio fiscal previamente tramitado en relación al obligado tributario, eran nulas de pleno derecho en tanto que posteriormente la Audiencia Nacional, con ocasión de la impugnación del citado acuerdo de resolución del procedimiento de rectificación del domicilio fiscal, había determinado la improcedencia del cambio del domicilio acordado por la AEAT.

Tesis frente a la que se opone el Director recurrente entendiendo que el órgano de la Administración Tributaria competente para iniciar el procedimiento inspector seguido con DON X era, al tiempo de su inicio, la Delegación Especial de Madrid. Así, la posterior anulación en sentencia judicial firme del acuerdo de rectificación del domicilio fiscal determinaría la anulabilidad de las actuaciones inspectoras pero no su nulidad de pleno derecho puesto que el órgano de la Administración Tributaria no sería "manifiestamente incompetente".

A resultas de lo expuesto, se pone de manifiesto que **la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que resolver radica en determinar la naturaleza del vicio jurídico en que incurrirían las actuaciones de comprobación o investigación cuando, habiéndose estas tramitado por los órganos de la Administración Tributaria correspondientes al domicilio fiscal del interesado al tiempo de su inicio, domicilio que había sido fijado en un previo procedimiento de rectificación del domicilio fiscal, 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.**

La determinación de tal controversia pone de manifiesto que este TEAC no pueda compartir la pretensión de inadmisibilidad del presente recurso que ha formulado ante este TEAC quien fue interesado en única instancia ante el TEAR de Galicia, DON X.

Así, si bien es necesario referirnos a la concreta situación fáctica que aquí nos ocupa, ello no es sino una consecuencia de la necesidad de determinar correctamente la controversia jurídica que este TEAC tiene que dilucidar: a saber, la determinación del vicio jurídico que concurre en los supuestos de pérdida sobrevenida de la competencia territorial y, en particular, si ello conlleva una incompetencia territorial manifiesta ex artículo 217. 1. b) LGT.

Esto es, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no tiene por objeto dilucidar la razón de ser del fallo estimatorio de la Audiencia Nacional, ni determinar si en la situación jurídica individualizada de DON X el vicio conllevaba la anulabilidad o la nulidad de pleno derecho de las actuaciones - situación jurídica que, recordemos, ex artículo 242.3 de la LGT en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso-, sino ahondar en la interpretación normativa del artículo 217.1.b) LGT para enjuiciar si concurre tal causa en los supuestos en que, habiéndose tramitado un procedimiento el órgano que disponía de la competencia territorial al momento de su inicio, se produce la posterior anulación de la base jurídica atributiva de tal competencia.

Expuesto cuanto antecede y, en aras de la resolución de tal controversia, hemos de partir de la normativa jurídica aplicable contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):

Artículo 217 LGT. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Que tengan un contenido imposible.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

2. El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.

b) A instancia del interesado.

3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

4. En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.

5. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.

6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa>>

Por su parte, en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP) se regulan los vicios jurídicos de los actos administrativos diferenciando entre los casos de nulidad de pleno derecho y anulabilidad:

Artículo 47 LPACAP. Nulidad de pleno derecho.

<<1. Los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Los que tengan un contenido imposible.

d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición con rango de Ley.

2. También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales>>

Artículo 48 LPACAP. Anulabilidad.

<<1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

3. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo>>.

En relación a la determinación del órgano territorial competente para la tramitación de los procedimientos inspectores el artículo 84 LGT afirma:

Artículo 84 LGT. Competencia territorial en la aplicación de los tributos.

<<La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente>>.

Por otro lado, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT) determina, en su artículo 59, que:

Artículo 59 RGAT. Criterios de atribución de competencia en el ámbito de las Administraciones tributarias. Redacción aplicable ratione temporis.

<<1. Las normas de organización específica a que se refiere el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atribuirán las competencias en la aplicación de los tributos, y podrán establecer los términos en los que el personal encargado de la aplicación de los tributos pueda realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependan.

En el caso de obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente en España, será competente el órgano de la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial tenga el domicilio el representante del obligado tributario, el responsable, el retenedor, el depositario o el gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas al no residente, sin perjuicio de lo previsto en la normativa propia de cada tributo

2. En el ámbito de una misma Administración tributaria la comunicación de un cambio de domicilio fiscal, siempre que dicho criterio sea el que determine la competencia del órgano, o el cambio de adscripción a otro órgano, producirán los siguientes efectos en relación con la competencia de los órganos administrativos:

a) Las funciones de aplicación de los tributos, incluidas las relativas a obligaciones anteriores, se ejercerán a partir de ese momento por el órgano correspondiente al nuevo domicilio fiscal o por aquel que resulte destinatario del cambio de adscripción, respectivamente.

b) Los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación en el momento en que se produzca de manera efectiva el cambio de domicilio o de adscripción, serán continuados y finalizados por el nuevo órgano competente. A estos efectos se remitirán a dicho órgano los antecedentes que sean necesarios.

No obstante, cuando se hubiera iniciado de oficio un procedimiento de aplicación de los tributos con anterioridad a la comunicación del nuevo domicilio, dicha comunicación surtirá efectos en relación con la competencia del órgano administrativo al mes siguiente de su presentación, salvo que durante dicho plazo la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, en cuyo caso todos los procedimientos iniciados de oficio antes de la referida comunicación se continuarán y finalizarán por el órgano que los viniese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio. Lo anterior no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar en cualquier otro momento un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal del obligado tributario.

3. Lo dispuesto en el apartado 2.b) anterior no será de aplicación en las actuaciones y procedimientos de inspección y de declaración de responsabilidad tributaria, en los que el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano actuante será el que correspondiese al inicio de las actuaciones y procedimientos, incluso respecto de obligaciones anteriores, sin que el cambio de domicilio fiscal o de adscripción altere la competencia del órgano actuante en cuanto a los procedimientos ya iniciados antes de la comunicación del cambio de domicilio o de adscripción. Esta competencia se mantendrá aun cuando las actuaciones hayan de proseguirse frente al sucesor o sucesores del obligado tributario.

4.(...)

5. (...)>>.

Regulación de las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal que se recogen en los artículos 148 y siguientes RGAT que determina en su artículo 150 que el procedimiento terminará mediante resolución que "confirmará o rectificará el declarado y será comunicada a los órganos implicados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y notificada a las Administraciones tributarias afectadas y al obligado tributario".

TERCERO. Juicio de este TEAC.

Según hemos venido detallando, la controversia jurídica que se plantea en la presente resolución exige delimitar qué se entiende por "órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio"; noción jurídica que ha sido delimitada por la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional en diversas sentencias y que, en definitiva, se caracteriza por una serie de rasgos: a saber, "*la incompetencia ha de ser manifiesta, esto es, que se manifieste de modo ostensible, patente, claro e incontrovertido (STS de 18 de mayo de 2001)* siendo *"incompatible la exigencia de que sea manifiesta la incompetencia con cualquier interpretación jurídica o la exigencia de esfuerzo dialéctico, como corresponde a la semántica del adverbio empleado en el precepto" (*STS de 25 de enero de 1980*).*

Criterios jurisprudenciales que se ven perfectamente agregados y sintetizados en dos recientes sentencias de la Audiencia Nacional:

SAN de 29 de marzo de 2021 (rec 1247/2019):

*<<Como reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo, por todas Sentencia de 16 de diciembre de 2004, que declara que la "nulidad de pleno derecho de los actos de las administraciones públicas que se hayan dictado por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. (...) De esta incompetencia manifiesta la jurisprudencia señala que ha de ser ostensible, clara, patente, notoria, palpable (...). Apreciable sin esfuerzo. (...) Por otro lado se exige también que **la incompetencia sea grave". Además, como dice el TS en sentencia de 24 de Febrero de 1989, la expresión "manifiestamente incompetente" significa evidencia y rotundidad, es decir, que de forma clara y notoria **el órgano administrativo carezca de competencia alguna** en esta materia. Y no es el caso que nos ocupa, ya que la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios ostenta competencia en la declaración de responsabilidad solidaria>>*

SAN de 7 de octubre de 2021 (recurso 2/2020):

<<La sentencia de esta Sala de 17 de junio de 2021, (apelación 102/2019), anteriormente citada, señala: "1. Esta Sala de forma reiterada en las sentencias que hemos citado, ha dicho que: "La incompetencia ha de ser material o territorial y, en todo caso, manifiesta sin que sea necesario un prolijo esfuerzo dialéctico (como en este caso) [sic] *la comprobación de dicha incompetencia". Por ello, la falta de competencia del órgano autor del acto ha de ser manifiesta, apareciendo de una manera clara, ostensible, patente e incontrovertida>>.*

Estos criterios interpretativos acerca de la incompetencia territorial manifiesta del órgano que dicta el acto administrativo cuestionado han sido igualmente recogidos por el Consejo de Estado en diversos dictámenes. Así, en dictámenes nº 49.565, nº 1.247/2002, de 30 de mayo de 2002, nº 981/2005, de 28 de julio de 2005, o nº 1.391/2012, de 17 de enero de 2013 ha afirmado:

<<La nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta exige, para ser apreciada, que sea notoria y clara y que vaya acompañada de un nivel de gravedad jurídica proporcional a la gravedad de los efectos que comporta su declaración. De ahí que se haya estimado existente en determinados supuestos notorios y graves de incompetencia material o territorial o de evidente ausencia del presupuesto fáctico atributivo de la competencia>>.

Nociones interpretativas igualmente acogidas por otros Consejos Consultivos tales como el Consejo Consultivo de Castilla la Mancha que en su dictamen 33/1996 de 29 de octubre afirmó con cita a la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo:

<<La "incompetencia" ha de revelarse de manera patente, clarividente, palpable (STS de 28-4-1997 de RJ de Aranzadi 2633), ha de saltar a la vista sin esfuerzo de interpretación ni comprobación (STS de 13-12-1978 RJA 628), que no existe cuando hay que examinar con detenimiento hermenéutico las normas habilitadoras de la potestad (STS 14-5-1979 RJA 1804), que es incompatible con cualquier interpretación o exigencia de esfuerzo dialéctico>>

Por su parte el Consejo Consultivo de Madrid en el Dictamen 73/2011, de 9 de marzo afirma en relación al precepto análogo que aquí nos ocupa contenido en la Ley 39/2015:

<<La incompetencia a la que se refiere el artículo 62.1 b) supone la falta de aptitud del órgano que dicte el acto, ya sea porque la potestad corresponde a otro órgano de la misma Administración o a otra Administración. En segundo lugar, es necesario que la incompetencia sea "manifiesta"; como ya pusimos de manifiesto en nuestro Dictamen 60/09, de 28 de enero de 2009, el criterio de ostensibilidad es poco seguro y carece de rigor técnico, pero es el único que establece la Ley. La existencia de incompetencia debe ser clara y concisa, de tal forma que un simple análisis del mismo nos lleve a dicha conclusión sin necesidad de efectuar unos razonamientos excesivamente artificiales o complejos. También debemos de apreciar, en el análisis de la expresión "manifiestamente", la extrema gravedad que lleva aparejada la actuación de la Administración que se extralimita en el ejercicio de sus funciones>>.

Además, es importante tener en cuenta que los supuestos de nulidad de pleno derecho deben interpretarse de forma restrictiva, tal como ha manifestado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 1 de febrero de 2010, en el recurso de casación nº 6200/2004, en que señala lo siguiente:

<<Esa primera consecuencia es la del carácter tasado de los motivos de nulidad [«La nulidad de pleno derecho sólo se produce cuando los actos administrativos tributarios han incurrido en alguna de las causas establecidas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria » (sentencia de 29 de enero de 2000 (casación 2572/00, FJ 6º)] y la interpretación estricta que ha de realizarse de los mismos, que en lo que se refiere al primer motivo de casación nos obliga a precisar que la incompetencia a que alude el artículo 153.1.a) de la Ley General Tributaria, además de manifiesta, ha de ser grave, de modo que el órgano que adoptó el acto cuya revisión se pretende careciere de la misma por razón de la materia o del territorio, no bastando la mera incompetencia jerárquica>>.

A resultas de las citas anteriores, se pone de manifiesto que la nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta por razón del territorio acontece cuando el órgano que dicta el acto carece -de manera evidente, patente y clara- del presupuesto fáctico atributivo de esa competencia territorial de forma que se extralimita en el ejercicio de sus funciones. Dicha ausencia de competencia 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" (STS 14-5-1979). Esto es, la nulidad de pleno derecho debe predicarse de aquellos casos en los que quepa concluir, sin margen de duda alguna, la extralimitación de sus funciones por el órgano actuante.

En este sentido, este Tribunal Central entendió en la resolución de 3 de octubre de 2013 (RG 3032/2010) que, habiendo modificado el interesado su domicilio fiscal con anterioridad al inicio del procedimiento, la tramitación del mismo por el órgano correspondiente al antiguo domicilio determinaría la nulidad de pleno derecho de los actos dictados por incompetencia territorial manifiesta ex articulo 217.1. b) LGT:

Resolución TEAC de 3 de octubre de 2013 (RG 3032/2010):

<<Pues bien, de acuerdo con la normativa anteriormente expuesta y a la vista de los hechos descritos, este Tribunal concluye declarando la improcedencia de las actuaciones seguidas por la Inspección Regional de Cataluña que han sido realizadas por un órgano incompetente por razón del territorio, incompetencia territorial que estimamos manifiesta toda vez que habiendo sido notificado por el interesado el cambio de domicilio fiscal a la Administración Tributaria con anterioridad al inicio del procedimiento inspector mediante la declaración liquidación citada, la competencia territorial para la realización de las actuaciones de investigación y comprobación correspondía, en base a las normas expuestas, a la Dependencia Regional de Inspección de Madrid y no a la de Cataluña, por lo que el acuerdo dictado por el Inspector Regional Adjunto de Cataluña ha incurrido en nulidad de pleno derecho ya que ha sido dictado por un órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio, razón por la cual deben estimarse las pretensiones del interesado en este punto debiéndose revocar la liquidación impugnada que adolece de nulidad de pleno derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 62 de la ley 30/1992>>

Sin embargo, esa conclusión de incompetencia manifiesta por razón del territorio determinante de la nulidad de pleno derecho del acto administrativo dictado no es, a nuestro juicio, predicable de aquellos supuestos en que habiéndose atribuido la competencia territorial para la comprobación de la situación tributaria de un determinado obligado a un específico órgano territorial en virtud de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal y, habiendo actuado dicho órgano de conformidad con la citada atribución competencial, el acuerdo de resolución del citado procedimiento es posteriormente anulado en un recurso ulterior por considerarse insuficientes las pruebas en las que la Administración fundamentó dicho acuerdo.

La razón de tal conclusión es que al tiempo del inicio del procedimiento de inspección, el órgano actuante que era el correspondiente al domicilio fiscal determinado en el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal, no sólo disponía de base jurídica atributiva de tal competencia, sino que además no es baladí recordar que era el único que legítimamente podía, a tal fecha, realizar actuaciones de comprobación con el obligado tributario.

Esta noción de la base jurídica atributiva de la competencia es también de gran importancia puesto que el Tribunal Supremo en la STS de 16 de enero de 2003 (rec. 667/1998) afirmó, también en un caso de pérdida sobrevenida de la competencia, que no habría incompetencia manifiesta del órgano que tramitó el procedimiento puesto que el mismo "tenía una apariencia jurídica que servía de cobertura".

En dicha sentencia, el Alto Tribunal resolvió la pretensión formulada por la parte actora de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones que había practicado la Inspección al amparo de la competencia que le atribuía el Real Decreto 447/1982 declarado

nulo por la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984; anulación que determinó que las actas de inspección las tendría que haber dictado otro órgano.

Frente a esa pretensión, el Tribunal Supremo afirma:

***STS de 16 de enero de 2003 (rec. 667/1998)** -la negrita y el subrayado son añadidos-:*

*<<No puede ignorarse que las liquidaciones practicadas por la Inspección, lo fueron antes de la anulación jurisdiccional de la Disposición General que las amparaba y resultaron firmes, no solo por que fueran consentidas al no interponer recurso o reclamación alguna contra ellas, sino también por que se aceptaron, al menos tácitamente, al solicitarse la condonación graciable de las sanciones que se impusieron y que **tales liquidaciones no fueron dictadas por órgano que, en aquél momento, fuera manifiestamente incompetente, porque tenía una apariencia jurídica que servía de cobertura**, como dijimos en Sentencia de 18 de julio de 1998 EDJ1998/20896, que cita las de 9 de diciembre de 1996 EDJ1996/9952 y 19 de diciembre de 1997 y tampoco constituían por la misma razón, una infracción manifiesta de la Ley>>.*

Hemos de precisar que en las dos sentencias que cita el Alto Tribunal en la STS anteriormente transcrita (sentencias de 18 de julio de 1998 EDJ1998/20896 y sentencia de 9 de diciembre de 1996 EDJ1996/9952, rec. 1493/1994), el Alto Tribunal a la vista precisamente de la inexistencia de apariencia jurídica que sirviera de cobertura a la competencia del órgano actuante concluyó la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos dictados.

Esta distinta conclusión que alcanza el Tribunal Supremo en la STS de 16 de enero de 2003 (rec. 667/1998) antes transcrita, respecto a la alcanzada en las sentencias de 18 de julio de 1998 y de 9 de diciembre de 1996 radica precisamente en una diferencia fáctica fundamental en los supuestos de hecho analizados en sede casacional: a saber, que en estas dos últimas sentencias el acto se había dictado después de la anulación judicial de la disposición administrativa atributiva de la competencia al órgano que dictó el acto de forma que, parafraseando al Alto Tribunal, la incompetencia era manifiesta porque la Inspección Tributaria había sido ya desprovista con anterioridad de la única cobertura legal que sustentaba su competencia:

STS de 9 de diciembre de 1996 rec. 1493/1994: -el subrayado es añadido-:

<<Dictada providencia de apremio por el Tesorero de Hacienda correspondiente, se notificó al interesado en 19 de noviembre de 1984 y es contra esta providencia contra la que se formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Madrid y posteriormente en alzada ante el Central, con fundamento, precisamente, en que al tratarse de liquidaciones practicadas por la Inspección de Hacienda en virtud de disposiciones que, con anterioridad, habían sido anuladas judicialmente, se estaba ante actos realizados por órgano que había devenido, por esta última razón, en "manifiestamente" incompetente y, por ende, ante actos nulos de pleno derecho a tenor de lo prevenido en el art. 47.1.a) de la meritada Ley de Procedimiento de 1958-hoy art. 62.1.b) de la de 26 de noviembre de 1992-.

Pues bien; aplicando al supuesto acabado de exponer la doctrina recogida en el primer fundamento de derecho de la presente, resulta claro que si la liquidación que figuraba en el Acta de la Inspección y que, con posterioridad y sin salir de dicho organismo, fue confirmada por el Jefe de la misma, se practicó después de la anulación judicial de las antecitadas disposiciones y antes del reconocimiento de la competencia para hacerlo a la Inspección y de que entrara en vigor el Reglamento de esta de 25 de abril de 1986 -1º de junio de 1986-, a cuya fecha había diferido el momento de la efectividad del ejercicio de dicha competencia la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Reforma de la General Tributaria (EDL 1985/8330) -Disposición Transitoria-, es obligado concluir que la mencionada liquidación era nula de pleno derecho y no ya porque la anulación judicial de la disposición administrativa hubiera privado "manifiestamente" de competencia a la Inspección Tributaria para practicarla, sino, simplemente y como consecuencia lógica del principio de legalidad, porque había sido desprovista de la única cobertura legal que la sustentaba

(...)

es clara la correcta conclusión a que llega la referida sentencia de instancia cuando razona que los antes citados certificación, documento o título habilitante para la ejecución, incluyeron una liquidación nula de pleno derecho, en cuanto practicada con posterioridad a la anulación de la norma que la amparaba, y, por tanto, se refirieron a una deuda tributaria en ese momento no debida por el sujeto pasivo.>>

Esto es, en el supuesto de hecho analizado en la STS de 9 de diciembre de 1996 el Alto Tribunal declaró la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones porque ya con anterioridad a la producción del acto administrativo controvertido se había producido la modificación competencial. En cambio, en la STS de 16 de enero de 2003 (rec. 667/1998) al producirse la pérdida de la competencia con posterioridad al dictado del acto administrativo, el Alto Tribunal entendió que no había incompetencia manifiesta puesto que el acto había sido dictado por un órgano que tenía una apariencia jurídica que le servía de cobertura competencial.

El análisis de estas sentencias nos permite inferir que en los casos en que el órgano de inspección actúa de conformidad con una base jurídica que le atribuye competencia al tiempo del inicio del procedimiento - ya sea un acto administrativo previo o una determinada disposición normativa-, la posterior anulación de tal base jurídica de forma sobrevenida no supondrá la nulidad por incompetencia manifiesta de los actos dictados por dicho órgano puesto que el mismo tenía, al tiempo del inicio del procedimiento, una apariencia jurídica que le servía de cobertura competencial.

Sin perjuicio de la conclusión anterior, no quiere este TEAC dejar de resaltar que en el marco de los recursos suscitados contra los acuerdos de comprobación del domicilio fiscal que determinan la competencia del órgano actuante, generalmente las resoluciones y sentencias judiciales se limitan a enjuiciar la suficiencia de las pruebas desplegadas por la Administración y en las que la misma ha suscitado su decisión de rectificación del domicilio.

Así, cuando el pronunciamiento estimatorio se produce simplemente como consecuencia de la distribución de la carga probatoria que hace que recaiga sobre la Administración la obligación de acreditar la alteración del domicilio declarado por el contribuyente con afirmaciones tales como "los indicios manejados por la Administración para desvirtuar la declaración del demandante en relación a su domicilio fiscal no tienen por sí mismos la fuerza de convicción necesaria", se pone de manifiesto que realmente la incompetencia del órgano actuante en ningún caso sería manifiesta sino que, más bien, sería discutible desde el punto de vista jurídico y fáctico. Prueba de ello es que dichas resoluciones judiciales rara vez se pronuncian afirmando la localización del domicilio fiscal del interesado en un determinado municipio, sino afirmando la insuficiencia de las pruebas administrativas usadas para enervar lo declarado por el obligado tributario.

En cualquier caso, tampoco debemos olvidar que la determinación del domicilio fiscal exige el análisis de un conjunto de indicios por lo que, por definición, la misma requiere de un profuso estudio en el que, salvando los supuestos en que concurra una total desconexión de elementos de vinculación de un obligado tributario con un específico ámbito territorial, la competencia territorial o la

falta de la misma no suele ser ostensible ni manifiesta sino que tal conclusión sólo es posible alcanzarla tras la realización de un análisis normativo, interpretativo e intelectivo.

Además, hemos de destacar que precisamente la utilización del adjetivo "manifiesta" y la interpretación que del mismo ha realizado la jurisprudencia, constriñe la posibilidad de entender bajo tal noción de incompetencia los supuestos de pérdida sobrevenida de la competencia. Así lo entendió este TEAC con ocasión de la resolución de la reclamación de fecha 25 de marzo de 2021 (RG 4287/2018) en la que afirmamos: .

Resolución TEAC de 25 de marzo de 2021 (RG 4287/2018) -el subrayado es añadido-:

<<TERCERO. Tal y como consta en el expediente las actuaciones de la Axencia Tributaria de Galicia para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones se iniciaron mediante notificación efectuada el 30/01/2017, aportándose documentación por el obligado tributario 7 de febrero de 2017, sin que se comunicara en el escrito presentado la residencia, señalándose un domicilio en España a efectos de notificaciones.

El 09/11/2017 la Administración tributaria autonómica notificó una propuesta de liquidación formulándose alegaciones que fueron desestimadas.

El 22/12/2017 se formaliza acta en disconformidad siendo en la fase de alegaciones al Acta cuando el Sr. R aporta documentación para acreditar su residencia en Estados Unidos a fecha de devengo

Como consecuencia de lo anterior, el 25/01/2018 se notifica acta en el que se acuerda que se completen actuaciones para examinar la documentación aportada, indicando que era desconocida en el momento de efectuar la propuesta. Asímismo, en el acta se hace constar que "en el caso de que no proceda propuesta de regularización por esta Administración, tenemos que informarle que esta Administración actúa por Delegación de competencia de la Administración Estatal, siendo válidos y produciendo efectos los trámites de comprobación e investigación realizados en relación con el obligado".

CUARTO. El interesado argumenta que la falta de competencia de la Administración autonómica conlleva la nulidad radical de tales actuaciones por lo que carecen de efecto interruptivo alguno.

Debe señalarse que la Axencia Tributaria de Galicia inició actuaciones el 30/01/2017 al tener conocimiento de que el Sr. R, tenía consignado domicilio fiscal en el municipio de L, provincia de La Coruña, y sólo tras analizar la documentación presentada por el contribuyente tras el acta formalizada en disconformidad, advirtió su condición de no residente en España. Por ello, como se motiva en el acuerdo impugnado, la inspección de la Axencia Tributaria de Galicia actúo por delegación de competencias de la Administración Estatal (art. 58 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas), realizando las actuaciones pertinentes para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, y cuando descubre que el sujeto pasivo era no residente en España, traslada la documentación e información obtenida mediante estas actuaciones a la Administración competente para efectuar la liquidación.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo sostiene al respecto que la incompetencia como vicio de nulidad radical no puede ser cualquiera, sino que ha de ser clara, ostensible y, como dice la norma aplicable, manifiesta; lo que supone que no precisa de ningún esfuerzo interpretativo o argumental para detectarla. Esto es, no basta que el órgano que haya dictado el acto pueda ser incompetente, sino que, de forma clara y notoria, ha de carecer de toda competencia respecto de una determinada materia, siendo ello tan evidente que no es necesaria una especial actividad intelectiva para su comprobación (Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero, 12 de noviembre y 15 de diciembre de 1980; 28 de enero de 1981; 18 y 25 de octubre de 1982 ;18 de octubre de 1983; 23 de marzo de 1984; 24 de abril de 1985; 12 de junio de 1985; 20 de febrero de 1990; 30 de octubre y 10 de noviembre de 1992, 14 de noviembre de 200, 23 de noviembre de 2001, 21 de mayo de 2002, 7 de octubre de 2003, entre otras).

En este caso, como ha quedado expuesto en los antecedentes, cuando la administración autonómica inició sus actuaciones, no era manifiesta la incompetencia, siendo necesario la aportación de documentación para advertir tal incompetencia, por lo que tales actuaciones no pueden calificarse las mismas como nulas de pleno derecho, produciendo efectos jurídicos interruptivos de la prescripción, procediendo en consecuencia declarar la validez de la liquidación impugnada y desestimar la presente reclamación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado>>

A resultas de lo expuesto, este TEAC concluye que las actuaciones tramitadas por un órgano de la Administración Tributaria de conformidad con la competencia territorial que le atribuía un previo acuerdo de comprobación del domicilio fiscal, no estarán incursas en la causa de nulidad de pleno derecho prevista en el artículo 217.1.b) LGT cuando con posterioridad se determine la anulación por insuficiencia probatoria desplegada por la Administración del acuerdo atributivo de tal competencia territorial.

Finalmente, en relación con la resolución del TEAR de Galicia aquí impugnada, dado que la anulación del acuerdo de rectificación del domicilio se produjo, como afirma el Director recurrente, porque los elementos probatorios aportados por la Administración no resultaban suficientes al no permitir *"extraer consecuencias seguras"*, y *"los indicios manejados por la Administración para desvirtuar la declaración del demandante en punto a su domicilio fiscal no tienen por sí mismos la fuerza de convicción necesaria",* la naturaleza jurídica del vicio en que incurrieron las liquidaciones dictadas es de anulabilidad y no un supuesto de nulidad de pleno derecho.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,** acuerda **ESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

Procede la anulación -que no la declaración de nulidad radical por incompetencia territorial manifiesta del artículo 217.1.b) Ley General Tributaria -en caso de actuaciones de comprobación o investigación desarrolladas por los órganos correspondiente al domicilio del obligado tributario determinado por un acuerdo de cambio de domicilio fiscal, cuando posteriormente se declara la anulación -que no la nulidad radical- de dicho acuerdo por apreciarse que las pruebas no resultaron suficientes para justificar el cambio de domicilio.