



Roj: SAN 3271/2016 - ECLI:ES:AN:2016:3271  
Id Cendoj: 28079230022016100332  
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 394/2014  
Nº de Resolución: 362/2016  
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO  
Ponente: JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ  
Tipo de Resolución: Sentencia

**A U D I E N C I A N A C I O N A L**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso: 0000394 /2014**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 04600/2014**

**Demandante: PROMOCIONES HABITAT, S.A. (COMO SUCESORA UNIVERSAL DE PROMOCIONES JADELU, S.A)**

**Procurador: AURORA GUTIERREZ ALVAREZ**

**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICOECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ**

**S E N T E N C I A N º:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintiuno de julio de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número **394/2014** , se tramita a instancia de **PROMOCIONES HABITAT, S.A. (sucesora universal de PROMOCIONES JADELU, S.A.)**, entidad representada por la Procuradora doña Olga Gutiérrez Álvarez, contra resolución del Tribunal **EconómicoEconómico** Administrativo Central de fecha 6 de febrero de 2014, relativa a **cambio de domicilio de la entidad Promociones Jadelu, S.A. a Madrid** ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo indeterminada.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** . - La parte indicada interpuso, en fecha, 17 de septiembre de 2014, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la

parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

*"A LA SALA SUPLICO que teniendo por recibido este escrito y copias de todo ello que lo acompaña, se sirva admitirlo, tenga por formulada en tiempo y forma legal la Demanda en el presente procedimiento Contencioso-Administrativo, dé al mismo el trámite legalmente previsto y, en su día, dicte Sentencia por la que estimando íntegramente esta Demanda:*

*1 Declare no ser conforme a Derecho y deje sin efecto la Resolución del Tribunal EconómicoEconómico-Administrativo Central, de fecha 6 de febrero de 2014 (RG 1667/11).*

*2. Condene a la parte demandada al pago de las costas del procedimiento."*

**SEGUNDO** .- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

*" SUPLICO A LA SALA que tenga por presentado este escrito con sus copias, y por devuelto el expediente, lo admita, tenga por contestada en tiempo y forma la demanda , y previa su tramitación legal, dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor."*

**TERCERO** .- No solicitado el recibimiento a prueba, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual, quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 11 de noviembre de 2015, y finalmente, mediante providencia de 1 de julio de 2016 se señaló para votación y fallo el 14 de julio de 2016, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

**CUARTO**.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido **Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección**, quien expresa el criterio de la Sala.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO**.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad PROMOCIONES HABITAT, S.A. (en cuanto sucesora universal de PROMOCIONES JADELU, S.A.), contra la resolución del Tribunal EconómicoEconómico Administrativo Central de 6 de febrero de 2014, desestimatoria del recurso de alzada formulado contra el Acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 10 de febrero de 2011 por el que se cambia el domicilio fiscal de PROMOCIONES JADELU, S.A. a Madrid.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

**PRIMERO**.- PROMOCIONES JADELU SA había sido absorbida por INMOHERRIA S.L., titular del 100% de su capital, por fusión protocolizada en escritura pública de 18-12-03 inscrita en el Registro Mercantil de Guipúzcoa el 31-12-03, que se acogió al régimen especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores del Cap. X, Tit. VIII de la Norma Foral 7/1996, reguladora del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa. El balance de la absorbida que figura en la escritura de fusión muestra como principal activo de P. JADELU unas existencias (terrenos) por importe de 529.480,8 €.

PROMOCIONES JADELU SA (JADELU en adelante) estaba domiciliada a todos los efectos en Zaragoza, Av. Torres 4, y dedicada a la promoción inmobiliaria; presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 a la Administración de Estado con volumen de operaciones de 1.933.788 € y existencias (terrenos en Zaragoza) por importe de 529.480,8 €. No consta sin embargo que presentara declaración por este impuesto del ejercicio 2003, ni ante la Administración del Estado ni en Guipúzcoa, lugar este último al que cambió su domicilio el interesado, requerido el inspeccionado reiteradamente para que aportara la declaración ésta no se aportó. Tampoco consta que hubiera tenido actividad alguna en dicho ejercicio 2003.

**SEGUNDO.**- Llevada a cabo la inspección del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 por la DCGC, ésta concluyó con la liquidación (derivada de acta de disconformidad) por importe de 1,2 millones € acordada el 2-6-09 por el Jefe de la Oficina Técnica de la DCGC.

Dicha liquidación fue objeto de la reclamación **económicoeconómico**-administrativa con R.G. 3630/09 interpuesta ante este TEAC el 3-7-09, reclamación ésta en la que como primera cuestión se planteaba si la competencia para inspeccionar la sociedad correspondía a la Administración del Estado o a la foral guipuzcoana como pretendía la reclamante.

La resolución de este Tribunal Central (R.G. 3630/09), fechada el 1-6-10, es del siguiente tenor literal: "ACUERDA: ESTIMARLA en PARTE, anulando la liquidación objeto de la misma y retrotrayendo actuaciones en los términos dichos en el fundamento segundo de la presente resolución."

El fundamento jurídico segundo por su parte concluye diciendo: "..... procederá anular la liquidación objeto de la presente reclamación **económicoeconómico**- administrativa sin entrar en el fondo del asunto, retrotrayendo actuaciones a los efectos de que se determine el domicilio fiscal del reclamante mediante el inicio del procedimiento establecido en el artículo 43.Nueve de la Ley 12/02 anteriormente transcrito."

Disponiendo el citado art. 43 Nueve de la Ley 12/02 , que aprobó el **Concierto EconómicoEconómico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo siguiente:

*"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra parte para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente. Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo."*

**TERCERO.**- Con fecha 17-10-10 se inició el *procedimiento del art. 43 Nueve de la Ley 12/02* (**Concierto EconómicoEconómico** con la CCAA Vasca) relativo al cambio de domicilio fiscal de P. JADELU, procedimiento que, tras poner en relación a la Administración del Estado con la Diputación Foral de Guipuzcoa y la propia sociedad interesada (quien presentó alegaciones), concluyó con el Acuerdo de la Delegada Central de Grandes Contribuyentes de 10-2-11 por el que se fijaba el domicilio fiscal de P.JADELU en Madrid.

A través de dicho procedimiento la DCGC de la AEAT dirigió su propuesta de cambio de domicilio fiscal, en base a hechos comprobados, a la Diputación Foral de Guipúzcoa quien, tras realizar las oportunas comprobaciones, aceptó el cambio de domicilio propuesto por considerar que era impropio el realizado en su día desde Zaragoza a Guipúzcoa.

Se produjo así el acuerdo de la DCGC de 10-2-11 que literalmente dice:

*"ACUERDO efectuar el cambio de domicilio fiscal de la entidad PROMOCIONES JADELU S.A. con NIF A50486786 a Madrid, calle Príncipe de Vergara nº 135, último domicilio fiscal comprobado de la entidad, dejando sin efecto el cambio que la entidad efectuó a Guipúzcoa."*

**CUARTO.**- Notificado dicho acuerdo el 11-2-11, con fecha 11-3-11 se interpone reclamación contra el mismo, presentándose en su momento el escrito de alegaciones, consistentes en:

La prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar la deuda por el impuesto de 2003.

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades cuya reclamación dio lugar a la resolución del TEAC de 1-6-10 es nula de pleno derecho. Y también lo es el acto inicial del procedimiento inspector por haberse dictado por órgano incompetente para ello y prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

- El domicilio fiscal de PROMOCIONES JADELU coincidía con su domicilio social, ubicado en el territorio de Guipúzcoa. El cambio de domicilio a Guipúzcoa cumplió todas las formalidades requeridas al efecto.

**QUINTO:** En fecha 6 de febrero de 2014 el Tribunal **EconómicoEconómico** Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó la reclamación **económicoeconómico** administrativa, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

**SEGUNDO.**- La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

-Aplicación del procedimiento administrativo contenido en la resolución del TEAF de Guipúzcoa, de 29 de julio de 2008.

Expone que la resolución hoy recurrida y la de dicho Tribunal Foral son radicalmente distintas cuando se refieren a ambas sociedades, que cambian su domicilio fiscal al Territorio Histórico de Guipúzcoa, y a la misma dirección: Calle Camino nº 5.

Y tras dicho cambio de domicilio, se procede a realizar sendas operaciones de reestructuración por las que se termina absorbiendo a la sociedad adquirida por medio de una fusión impropia, siendo la característica de dichas sociedades que son adquiridas a valor de mercado, que en su activo disponen de un solar contabilizado a coste histórico y que como consecuencia de la fusión impropia y de la normativa existente al respecto se produce una imputación de la diferencia de fusión, puesta de manifiesto en la operación con asignación de la misma al único activo existente en el balance de la absorbida.

Y la Inspección de la sociedad Fuenteberri la lleva a cabo la Hacienda Foral de Guipúzcoa y en el presente caso, la Agencia Estatal, con la aquiescencia de la propia Hacienda Foral de Guipúzcoa.

La Administración aplica el artículo 43.Ocho del **Concierto**, sin prueba alguna.

- De la coincidencia entre el domicilio social y el fiscal en el Territorio Histórico de Guipúzcoa y la falta de motivación del cambio de domicilio fiscal, se citan las SSTs de 4 de febrero de 2010 y 17 de octubre de 2013 .

Aduce la falta de motivación de la resolución recurrida y que la Agencia Estatal ha actuado en contra del criterio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los administrados.

**TERCERO.-** La resolución recurrida aborda el thema debati del presente recurso, en el Fundamento de Derecho Tercero de su resolución, en los siguientes términos:

" **TERCERO.-** Se sostiene de otra parte que el domicilio fiscal de P. Jadelu coincide con su domicilio social en el territorio de Guipúzcoa, y que el cambio a dicho territorio se realizó cumpliendo los requisitos formales exigidos para ello. En concreto, por escritura pública de 13-12-02 otorgada ante Notario de Madrid, se formalizó el cambio del Consejo de Administración de P. JADELU y su cambio de domicilio fiscal a la CCAA Vasca (c/ Camino nº 5 de San Sebastián).

Como indica el Acuerdo impugnado, el art. 43 Cuatro b) del **Concierto EconómicoEconómico** con el País Vasco establece que:

*"A los efectos del presente **Concierto EconómicoEconómico** se entenderán domiciliados fiscalmente las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado."*

Este mismo art. 43, en su apartado Ocho, dispone:

*"Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio de las personas jurídicas cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad."*

El escrito emanado de la Diputación Foral de Guipuzcoa con fecha 26-10-10 (en el procedimiento bilateral de fijación del domicilio fiscal) concluye afirmando, en base al informe adjunto emitido por actuario de dicha Diputación Foral, que *"se confirma la propuesta de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria relativa a la no procedencia del cambio de domicilio efectuado por dicha entidad, puesto que está probado que en ningún momento se ha ejercido la dirección de los negocios, ni la gestión de los mismos en este Territorio Histórico de Gipuzkoa."*

En concreto el citado informe especifica los hechos por los que la AEAT consideró no haberse producido nunca el cambio de domicilio fiscal a Guipúzcoa. Son los siguientes:

- Casi todas las declaraciones impositivas presentadas están firmadas en Madrid, y ninguna se ha presentado directamente en las Diputaciones Forales; tienen matasellos de Madrid o se han presentado en oficinas bancarias de Madrid.

Las juntas generales de accionistas de la entidad se celebran siempre en Madrid. También las de INMOFEMA, FUENTEBERI O INMOHERRIA pese a que estas sociedades están domiciliadas en las Vascongadas.



- Las operaciones mercantiles y societarias más importantes (cambios del consejo de administración, compraventas de terrenos y acciones, ampliaciones de capital, fusiones y disoluciones de sociedades) se realizan ante Notarios de los Colegios de Madrid o Zaragoza. Además todas las operaciones mercantiles citadas han sido autorizadas por el Consejo de Administración del Grupo FERROVIAL, con sede en territorio común, ya que todas las empresas implicadas son filiales de dicho Grupo.

- No se ha producido un traslado real y efectivo de la gestión administrativa y la dirección de los negocios al domicilio declarado de San Sebastián (c/ Camino nº 5).

*"La entidad ha devenido inactiva y cesado en su actividad con ocasión de la absorción por INMOHERRIA SL, de lo que deriva que dicho cambio de domicilio no se ha producido. Por otra parte la entidad absorbente no ha desarrollado ninguna actividad diferente de la absorción de PROMOCIONES JADELU SA y la posterior transmisión de los terrenos de ésta a HABITAT."*

A todo ello habría que añadir que la inmensa mayoría del inmovilizado, constituida por terrenos, se hallaba en Zaragoza, constando así en el expediente. De modo que también por el criterio residual del art. 43 Cuatro b) de la Ley 12/02 (domicilio fiscal en el territorio en que radique el mayor valor del inmovilizado) tendría que fijarse en territorio común el domicilio fiscal de P. JADELU.

Ante estos hechos la reclamante se ciñe a argumentos que en el mejor de los casos deben calificarse de poco sólidos. Así, se afirma que para devenir inactiva, una entidad debe haber tenido actividad, cuestión esta que no se ha probado en el expediente respecto a P. JADELU.

Pues bien, lo cierto es que la reclamante tampoco prueba en modo alguno la pretendida previa inactividad de JADELU al objeto de evitar en parte la aplicación del apartado Ocho del art. 43 de **Concierto EconómicoEconómico**.

De otro lado la Inspección foral de Guipuzcoa señaló que en el pretendido domicilio fiscal de P. JADELU (San Sebastián, c/ Camino nº 5 - 1º A) lo que había en la actualidad era un bufete de abogados que nada tenía que ver con la empresa.

Ante dicha afirmación señala la reclamante que ninguna relevancia puede tener que "siete años después" esté ubicado en dicho domicilio un bufete.

Bajo este aserto lo cierto es que la reclamante nada prueba acerca de la efectiva categoría de domicilio-fiscal de P. JADELU del citado domicilio de San Sebastián en el ejercicio 2003.

En definitiva, establecidos por el art. 43 Cuatro b) del **Concierto EconómicoEconómico** los criterios sucesivos que determinan la ubicación, en territorio común o foral, del domicilio fiscal de las personas jurídicas y no demostrándose por la actora que en base al mismo proceda la fijación del discutido domicilio en Guipuzcoa, sin haberse de otra parte rebatido por ésta los términos del Acuerdo de la AEAT impugnado, procede desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto"

Y dado que dicha resolución se remite al Informe de la Actuaría, de la de Diputación Foral de Guipúzcoa, de 19 de octubre de 2010, procede, así mismo, reproducir dicho informe en orden a resolver la cuestión suscitada:

"Por parte de la Agencia Tributaria, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, se ha considerado improcedente el cambio de domicilio fiscal de la entidad PROMOCIONES JADELU SA de Zaragoza a Gipuzkoa con fecha 02/12/2002, proponiendo que se determine que el domicilio de la entidad en todo momento se ha encontrado en territorio común, y solicita de este Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa que se pronuncie al respecto, con el fin de determinar la Administración competente desde dicha fecha.

De acuerdo con la información existente en nuestras bases de datos y las actuaciones realizadas , se emite el siguiente:

INFORME

HECHOS TENIDOS EN CUENTA:

PRIMERO

Con fecha 17 de septiembre de 2010 emite informe la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT en el que se recogen los siguientes hechos:

a) La entidad CONSTRUCCIONES ENRIQUE DE LUIS SA (CELSA), (NIF: A50026236) era la propietaria de la totalidad de las acciones de PROMOCIONES JADELU SA (NIF: A50486786), promotora de los terrenos de Zaragoza que la promotora HABITAT GLOBAL GESTIÓN INMOBILIARIA, antes FERROVIAL INMOBILIARIA, pretendía comprar. La sociedad OBRASCON HUARTE LAIN 5A (NIF: A48010573) es la dominante del Grupo Fiscal 43/99; en este grupo fiscal se integra como sociedad dominada al 100 %, desde el 1 de enero de 1999, la entidad CELSA.

b) Previa autorización del consejo de administración del Grupo Ferrovial SA (A28606556), que tiene poder de decisión, se procede en 2002, por parte de las entidades del grupo domiciliadas en el País Vasco INMOFEMA SL (B20749990) y FUENTEBERRI SL (B20749982), constituidas ambas el 01/10/2001, a comprar a CELSA la totalidad de las acciones de PROMOCIONES JADELU SA, por un importe total de 3.202.150,28 €, en la proporción de un 50 % cada una.

a) En escritura de fecho 15/10/2003 se constituye la entidad INMOHERRIA SL (820822201) y en escritura de fecha 27/10/2003, se amplía el capital recibiendo de INMOFEMA SL y FUENTEBERRI SL las acciones de PROMOCIONES JADELU SL como aportaciones no dinerarias.

d) En escritura de fecha 18/12/2003, PROMOCIONES JADELU SL es absorbida por INMOHERRIA SL, entidad del Grupo Ferrovial. En dicha escritura figuran en el balance de fusión de INMOHERRIA SL participaciones en empresas del grupo por importe de 3.309.912 €, correspondientes a las acciones de PROMOCIONES JADELU SL.

e) En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 presentada en esta Hacienda Foral por la entidad INMOHERRIA SL figuran existencias por un importe de 3.309,911,40 €, que se corresponden con los terrenos de Zaragoza que pertenecían a PROMOCIONES JADELU SA.

f) En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 presentada por INMOHERRIA SL consta un consumo de existencias de 3.202.150,98 €, prácticamente igual que el precio de compra de las acciones. Por efectos de la fusión impropia mencionada se anulan las acciones, figurando los terrenos en existencias, valorados en 3.309.911,40 €, que es el coste de las acciones.

No consta que INMOHERRIA SL haya realizado actividad promotora alguna sobre dichos terrenos, ni tampoco consta la realización de actividad ninguna durante el ejercicio 2004. Parece, pues, que dicha entidad se constituyó, única y exclusivamente, para realizar tal operación.

g) En escritura de fecha 25/03/2004 se procede a la venta de los terrenos por INMOHERRIA SL a HABITAT SA. No consta que la vendedora haya realizado actividad promotora alguna sobre dichos terrenos, que realizará la adquirente.

h) La sociedad PROMOCIONES JADELU SA decidió en Junta General Extraordinaria y Universal de 2 de diciembre de 2002, entre otras cosas, el traslado del domicilio social de Zaragoza a San Sebastián, calle Camino nº 5.

Es opinión de la AEAT que dicho cambio de domicilio no se ha producido en realidad en ningún momento, por las siguientes circunstancias:

Casi todas las declaraciones de impuestos presentadas están firmadas en Madrid y ninguna ha sido presentada directamente en las oficinas de las Diputaciones Forales; tienen matasellos de Madrid o se han presentado en oficinas bancarias de Madrid.

Las juntas generales de accionistas de las sociedad, incluidas las domiciliadas en el País Vasco INMOFEMA, FUENTEBERRI o INMOHERRIA están realizadas en Madrid.

Las operaciones más importantes, cambios de consejos de administración, compraventas de terrenos y de acciones y participaciones, ampliaciones de capital, operaciones de fusiones y disoluciones de sociedades son realizadas ante Notarios del Colegio de Madrid y del Colegio de Zaragoza.

No se ha producido un traslado real y efectivo en la gestión administrativa y dirección de sus negocios al domicilio de la calle Camino nº 5 de San Sebastián.

La entidad ha devenido inactiva y cesado en su actividad con ocasión de la absorción por INMOHERRIA SL, de lo que deriva que dicho cambio de domicilio no se ha producido. Por otra parte la entidad absorbente no ha desarrollado ninguna actividad diferente de la absorción de PROMOCIONES JADELU SA y la posterior transmisión de los terrenos de ésta a HABITAT.

SEGUNDO:

De las comprobaciones efectuadas y de los datos existentes en nuestra base de datos se desprende que:

a) Han sido comprobados como ciertos todos los datos recogidos en los apartados b), c), d) y e) del expositivo primero de este informe,

b) En relación con la entidad PROMOCIONES JADELU 5A, con fecha 14/07/2003 presenta declaración censal en este Territorio Histórico haciendo constar como domicilio c) Camino nº 5 - 1º A, de San Sebastián, con fecha vigor 13/12/2002. Dicho domicilio es un bufete de abogados que en la actualidad nada tiene que ver con esta empresa.

Desde su traslado de domicilio a Gipuzkoa, la sociedad sólo ha presentado un modelo 300 correspondiente al tercer trimestre de 2003, figurando a compensar un importe de 2.269,99 €, y un modelo 390 correspondiente al mismo ejercicio, a compensar 2.297,70 €.

El Servicio de Gestión de Impuestos Directos le requirió por dos veces para *que* presentara la declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 y no habiendo acusado recibo de ambos requerimientos se remitió al Boletín Oficial de Gipuzkoa, trámite después del cual se decidió practicar la baja de oficio en el Índice de Entidades con fecha 11/05/2004.

No existen, pues, datos que hagan pensar que la entidad haya tenido ninguna actividad desde el traslado de su domicilio a Gipuzkoa.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO:

El domicilio fiscal para las personas jurídicas coincidirá con el domicilio social siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad. En caso contrario, el domicilio fiscal a efectos tributarios será aquel en el que radique dicha gestión y dirección. Si por aplicación de estos criterios no fuera posible la determinación del domicilio fiscal, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado. Todo ello en virtud del artículo 46.2. de la Norma Foral 2/2005 General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y el artículo 43 Cuatro b) de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el **Concierto Económico Económico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco con efectos a partir de 1 de enero de 2002. En el mismo sentido se pronuncian el artículo 2.9 de la Norma Foral 7/1996, de 4 julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 43, apartado ocho de la Ley 12/2002 referida dispone que "se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el clic, anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad".

Asimismo, el artículo 43, apartado nueve de la misma Ley, establece que el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas y que dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

#### CONCLUSIÓN

A la vista de lo expuesto, todos los extremos referidos confirman la propuesta de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria relativa a la no procedencia del cambio de domicilio efectuado por la entidad PROMOCIONES JADELU SA de Zaragoza a Gipuzkoa desde la fecha de su comunicación:

- Puesto que parece probado que en ningún momento se ha ejercido la dirección de los negocios ni la gestión de los mismos desde *este* Territorio Histórico. Cabe señalar que todas las operaciones relativas a canjes de participaciones, ampliaciones de capital, fusiones y disoluciones de sociedades mencionadas en este informe han sido realizadas ante notarios del Colegio de Madrid y del Colegio de Zaragoza y todas ellas han sido autorizadas por el consejo de administración del Grupo Ferrovial, con sede en territorio común, y que todas las empresas implicadas son filiales de dicho Grupo.

- Y, además, en aplicación del artículo 43.8 de lo referida Ley 12/2002, ya que PROMOCIONES JADELU SA ha devenido inactiva y ha cesado en su actividad al producirse su absorción por la entidad INMOHERRIA SL, fecha en la que se comunica el cambio de domicilio a Gipuzkoa."

La resolución del recurso de acuerdo con el artículo 43. Cuatro, b) del **Convenio Económico Económico** con el País Vasco, exige en primer lugar determinar si la gestión administrativa y

la dirección de los negocios de la recurrente se encontraba efectivamente centralizada en el País Vasco, concretamente en la C/ Camino, nº 5 de San Sebastián, o en territorio común, concretamente en Madrid. La noción de "gestión administrativa y dirección de negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso. Sólo en el caso de que no pueda establecerse este lugar entraría en juego el criterio supletorio del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado previsto en el inciso 2º de dicho precepto.

Pues bien, ya la Administración se ha pronunciado sobre la existencia de esa gestión resaltando que la entidad ha devenido inactiva tras su absorción por la sociedad Inmoherría, S.L., argumentos no combatidos en el escrito rector.

La actora en su demanda insiste en que no es aplicable la presunción del artículo 43 Ocho del **Concierto Económico** puesto que este precepto no juega en caso de sociedades que han estado inactivas durante toda su existencia, tal como señala el TEAF de Guipúzcoa respecto de la sociedad Fuenteberri, S.L.

Conviene indicar que como se ha visto, la tesis de la Administración es que la recurrente no ha acreditado que haya trasladado su efectiva gestión y dirección administrativa a San Sebastián.

Por eso, la cuestión a la que alude la parte, tiene una importancia secundaria, pero en todo caso si se le aplica la presunción del artículo 43. Ocho del **Convenio**, era a ella a quien correspondía desvirtuarla, lo que no ha hecho, señalando la Administración, como hemos visto, que su inactividad se produce tras su absorción por Inmoherría, S.L.

Por lo demás, ante esa completa y total ausencia de prueba, que debió facilitar la parte actora, existen otros indicios que corroboran el acierto de la Administración a la hora de determinar que el domicilio de la entidad no se sitúa en Guipúzcoa, indicios que no son arbitrarios ni infundados, como es que sus declaraciones impositivas se hayan presentado en Madrid, no en los territorios forales, que las Juntas Generales de la entidad se celebran en Madrid o que las operaciones sociales y mercantiles se realizan ante Notarios de los Colegios de Madrid o Zaragoza.

Y también, y este dato es sumamente relevante que todas las operaciones hayan sido autorizadas por el Grupo Ferrovial, con sede en territorio común, pues todas las sociedades implicadas son filiales de dicho Grupo.

Y frente a todo ello la demanda invoca el caso de otra empresa en este caso, la entidad Fuenteberri, S.L., que también trasladaba su domicilio fiscal a Guipúzcoa reseñando que dicho traslado se aceptó por la resolución de la Diputación Foral de Guipúzcoa el 29 de julio de 2008, referida a otra operación y distinto ejercicio, lo que no resulta determinante pues, como acertadamente expone la contestación a la demanda, la determinación del domicilio fiscal de una persona jurídica, por definición, conlleva un examen individualizado de las circunstancias en cada caso que permitan determinar donde se encuentra la efectiva dirección de negocios, de manera que ese examen individualizado, tal como establecen las SSTS de 18 de junio de 2015 ( RROO 417/2013 y 471/2013 , FJ) no es trasladable de un caso a otro, salvo que sean idénticas las circunstancias, cuestión ésta que no ha acreditado la actora y que , además, le incumbía con arreglo al artículo 105.1 L.G.T. de 2003 .

Añadir a lo expuesto, que la mayoría del inmovilizado de la sociedad se encontraba sito en Zaragoza.

La STS de 17 de octubre de 2013, RC 538/2012 , viene a señalar que la determinación del domicilio por el lugar donde radique la mayor parte del inmovilizado tiene carácter residual, y desde luego la situación de la sociedad allí recurrente, que poseía una organización estable, adecuada y suficiente en Alava para la gestión de su actividad, nada tiene que ver con la hoy recurrida.

Reproducimos también a estos efectos el FJ5 de dicha sentencia:

*"(...)Sobre la actividad a la que se dedica la sociedad recurrente, aún cuando no se describe con detalle, de lo actuado se desprende que posee una instalaciones en Albacete dedicada a la producción de energía solar; instalación que tiene cedida en arrendamiento a Iberdrola, la que ordena la producción y asume toda la gestión en la producción y venta de la energía; limitándose la entidad DIFAPLA, .SL., simple y llanamente a la actividad de recibir las facturas correspondientes, la gestión bancaria, crear los asientos contables y realizar las tareas anejas a la misma; Iberdrola es su único cliente, y las relaciones tributarias se llevan a cabo en Vitoria. La actividad, como se dice, resulta en extremo simple, prácticamente la facturación a un solo cliente por el arrendamiento de unas instalaciones, desde luego no existen otros datos que indiquen otra cosa; ante ello, actividad que requiere para la gestión administrativa y dirección de una organización tan simple como la*



*propia actividad que desarrolla, y ha quedado demostrado, y las partes intervinientes son conteste, que en Álava posee una organización estable, adecuada y suficiente para la gestión de la actividad, sin que a ello empece que sea auxiliada por terceros ajenos a la misma, como el asesor fiscal, que residen en otra localidad, o que se valga de medios materiales y personales ajenos, y desde luego nada indica que lo que es la dirección, incluida las decisiones más importantes y fundamentales, de una actividad tan simple, no pueda realizarse en el propio domicilio social. Por el contrario, el hecho de la residencia del administrador y del asesor fiscal en Pamplona, cuando nada se nos dice de una organización paralela en dicha capital a efectos de la gestión de la administración o se justifica que sea en la misma en la que se necesariamente se adoptan las decisiones que condicionan la actividad, cuando la proximidad de las ciudades permite la presencia del administrador en Álava cuando fuere necesario, no desvirtúa la realidad constatada. En definitiva, estamos en presencia de una sociedad que establece su domicilio social en Álava, ciudad en la que se lleva a cabo las operaciones más importantes de su actividad, que vinculada a otras sociedades, dada la limitadísima actividad desarrollada, se vale de los medios materiales y personales de estas para dotarse de una organización adecuada a los efectos de la correcta gestión administrativa y de dirección de la misma en la misma ciudad en la que posee su domicilio social; frente a ello los datos que señala la Junta Arbitral determinante para fijar el domicilio fiscal en Pamplona, desconectada de la concreta actividad que desarrolla y de las necesidades para la adecuada gestión administrativa y de dirección, resulta a todas luces insuficientes no sólo ya para negarle la condición de domicilio fiscal, sino también para concluir que es en Pamplona la ciudad en la que posee dicho domicilio fiscal. Si partimos de la relación existente entre domicilio social y domicilio fiscal, cuando no queda despejada la duda de que efectivamente no se centralice la gestión administrativa y la dirección de la actividad en Álava, y que en principio el fijar un domicilio fiscal depende del ejercicio de una opción legítima de la propia sociedad, y dado que por las propias razones recogidas en el acuerdo no es posible acudir al criterio residual del lugar en donde radique el mayor valor del inmovilizado en caso de duda, ante las insuficiencias en la justificación recogida en el propio acuerdo, procede estimar las demandas y acoger la pretensión actuada."*

Añadir al respecto, que en el escrito rector se habla de la resolución anulatoria del TEAC. Pero esa anulación no tiene incidencia en el caso de autos pues no se refería a la cuestión hoy debatida, tal como pone de relieve la Sentencia de esta Sala y Sección de 6 de marzo de 2014, de carácter desestimatoria, dictada en el recurso contencioso administrativo 130/2011 , interpuesto por la hoy recurrente, cuyos FFJJ 2, éste parcialmente, 3 y 4 reproducimos a continuación:

"SEGUNDO:

(...)

Con fecha 2 de Junio de 2009 el Jefe de la O.T. de la DCGC dictó acuerdo por el que liquidaba el impuesto de sociedades del ejercicio 2003 a nombre de PROMOCIONES HÁBITAT S.A. como sucesora de PROMOCIONES JADELU S.A.

- La liquidación en cuestión se refería a la justificación como improcedente de la aplicación del régimen especial de fusiones aplicado en la fusión de JADELU por INMOHERRIA por entender que no existía motivo **económicoeconómico** válido conforme al artículo 110.2 de la Ley 43/95 , que era la norma que se debió aplicar en puesto de la Norma Foral 7/96.

- Interpuesta reclamación **económicoeconómico** administrativa frente a esta liquidación, el TEAC dictó resolución de fecha 1 de Junio de 2010 por la que se acordó estimarla en parte anulando la liquidación y retro trayendo las actuaciones en los términos dichos por el Fundamento Jurídico Segundo en el que se afirmaba textualmente que "procederá anular la liquidación objeto de la presente reclamación **económicoeconómico** administrativa sin necesidad de entrar en el fondo del asunto, retro trayendo actuaciones a los efectos de que se determine el domicilio fiscal del reclamante mediante el inicio del procedimiento establecido en el artículo 43.Nueve de la ley 12/02 anteriormente transcrito".

- En ejecución de dicho fallo, se dictó el Acuerdo de fecha 14 de Septiembre de 2010 por medio del que se acordaba anular la liquidación de 2 de Junio de 2009 sin perjuicio de que, tras la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC resulte, en su caso, procedente, practicar la liquidación consecuente con el resultado de las mismas. Con esa misma fecha se había iniciado la tramitación del procedimiento establecido en el artículo 43.Nueve de la Ley 12/02 a los efectos de efectuar el cambio de domicilio declarado por la entidad.

- Notificado este Acuerdo, la parte ahora recurrente interpuso incidente de ejecución en escrito de fecha 22 de Octubre de 2010 en el que realizó alegaciones semejantes a las que ahora son objeto del presente recurso contencioso.

- Dicho incidente de ejecución fue resuelto mediante la resolución del TEAC que ahora es objeto del presente recurso contencioso administrativo.

TERCERO.- La adecuada resolución de la cuestión que se somete a la consideración de esta Sala procede de que el TEAC, en la resolución de fecha 1 de Junio de 2010 acordó la estimación parcial de la reclamación planteada por la parte recurrente añadiendo que, en su caso, sería procedente retrotraer las actuaciones para la aplicación de lo previsto en el artículo 43.Nueve de la ley 12/02 por la que se aprueba el **Concierto EconómicoEconómico** con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Dicho precepto establece, para la determinación de la residencia y domicilio fiscal a partir del apartado Siete lo siguiente:

<<Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento. (...)

Ocho. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

**Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.**

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo.>>

Este último apartado citado, el numero Seis, señala que <<Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3ª del capítulo III de este **Concierto EconómicoEconómico**>>.

Por lo tanto, la correcta ejecución de la resolución del TEAC de fecha 1 de Junio de 2010 solo exigía obrar como lo hizo el Acuerdo de 14 de Septiembre de 2010: iniciar el procedimiento para, en su caso, cambiar el domicilio si así resultaba de la aplicación de los criterios del artículo 43 de la ley 12/2002 . La ejecución de la resolución del TEAC ha sido adecuada y cumpliendo lo previsto en el artículo 66.1 del R.D. 520/2005 (que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa )

CUARTO.- Los argumentos vertidos por la parte recurrente en su escrito de demanda no pretenden ser sino un adelanto de los que, hipotéticamente, debiera utilizar cuando se dictara la nueva liquidación que sustituya a la de fecha 2 de Junio de 2009 que fue anulada por el TEAC en su resolución de 1 de Junio de 2010.

Resulta procedente, pues, rechazar los argumentos empleados por la parte recurrente en su escrito de demanda:

- Cuando se dicte el Acuerdo de liquidación será el momento de determinar si ha prescrito ó no el derecho de la administración a liquidar ó si la liquidación se ha dictado ó no por órgano incompetente.

- La anterior liquidación (Acuerdo de fecha 2 de Junio de 2009) fue anulada (por el TEAC en su resolución de 1 de Junio de 2010) y no consta que se haya practicado otra liquidación que, en su caso, deberá ser impugnada.

- No es relevante si la liquidación realizada en fecha 2 de Junio de 2009 interrumpió ó no la prescripción y ello pues dicha liquidación ya ha sido anulada. No es el momento, pues, de determinar si dicha liquidación debe ser anulada por aplicación de lo previsto en el artículo 217.e) de la Ley 58/2003 cuando cita entre los motivos de nulidad de los actos dictados en materia tributaria: 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.

Todo ello obliga a la integra desestimación de la demanda confirmando la resolución objeto de recurso por ser correctos los argumentos referidos a la correcta ejecución promovida por la resolución de 14 de Septiembre de 2010."

No hay inversión alguna de prueba sino que la Administración señala los indicios o elementos de los que parte para alcanzar su conclusión y la actora no rebate ni unos ni otros. Y tampoco puede hablarse del vulneración del principio de buena fe.

Por lo demás la parte recurrente no ha solicitado el recibimiento del recurso a prueba para intentar acreditar que el domicilio social de la empresa coincide, con el domicilio que debe figurar a efectos fiscales, puesto que tal identificación debe necesariamente partir de que en ese lugar se desarrolló, de manera efectiva, tal como exige la Ley, la gestión administrativa y la dirección de los negocios, extremo no acreditado por la recurrente, como ha quedado expuesto.

No han quedado desmentidas, por consecuencia, las afirmaciones del TEAC que se fundamentan en los elementos de convicción que se relatan en el Fundamento de Derecho Tercero de su resolución y frente a los cuales la parte no formula ninguna objeción en el escrito de demanda que venga a desvirtuarlos .

**CUARTO** .- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la recurrente, conforme al criterio del vencimiento.

## FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

**Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad PROMOCIONES HABITAT, S.A.(como sucesora universal de PROMOCIONES JADELU, S.A.), contra la resolución del Tribunal **EconómicoEconómico** Administrativo Central de fecha 6 de febrero de 2014, a que las presentes actuaciones se contraen, desestimatoria de la reclamación **económicoeconómico** administrativa formulada en impugnación del Acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 10 de febrero de 2011, por el que se cambia el domicilio Fiscal de Promociones Jadelu, S.A. a Madrid, resolución que confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la demandante.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

## PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.