

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087999

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 28 de abril de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2819/2021

SUMARIO:

IRNR. Determinación de la residencia. *La sede de dirección efectiva de las sociedades sin actividad.* En el presente caso, la Administración justifica la liquidación en concepto de Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No residentes (GEBI), pues la recurrente es una entidad que inicialmente se constituyó en las Islas Man pero que con independencia a su cambio formal de sede de dirección efectiva no ha realizado actividad económica alguna por lo que se le mantiene su consideración de sociedad no residente fiscal en España y como titular registral de inmuebles en territorio español está sujeta al GEBI. La Administración consideró que la presentación del modelo censal por cambio de domicilio fiscal o la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades español (como sociedad inactiva) no presuponen, sin más, un cambio de residencia fiscal, pues el cambio de residencia fiscal debe ser real y efectivo. La representación judicial de la recurrente alega que la sociedad se constituyó conforme a las leyes vigentes en Isla de Man, donde radicaba su domicilio social hasta el 29-12-2011, fecha en que lo trasladó a España, pero en el ejercicio fiscal de 2010, aunque no estaba constituida conforme a las leyes españolas, ni tenía su domicilio social en territorio español, tenía su sede de dirección efectiva en España, lo que se acredita en el Acuerdo del Consejo de administración de 21-12-1995, comunicado a la Administración tributaria el 28-12-1995. Que todo el activo de la sociedad y dos de los tres administradores están en España, que es donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la sociedad. Que no cabe determinar la residencia fiscal en un lugar distinto del sitio donde se ubica el único activo de la compañía, pues lo razonable es considerar que las pocas gestiones necesarias se realizan donde se encuentra la mayoría de sus administradores y donde radican los únicos bienes que posee. A juicio de la Sala, no cabe considerar que la entidad recurrente tuvo en territorio español la dirección efectiva del conjunto de sus actividades, dado que no tenía ninguna actividad en España, más allá de la titularidad registral de los inmuebles. Quedó acreditado que la sociedad en sus declaraciones por concepto de impuesto de sociedades (modelo 200) manifiesta que no tenía ninguna actividad en España, lo que se refuerza con el balance incluido en el modelo 200 del ejercicio 2010 en el que sólo figura, en el activo, el «fondo de comercio» y en el pasivo «el capital» por el mismo importe, sin que haya anotación alguna en cuentas del inmovilizado, ni en cuentas de resultados. La única razón que pudo motivar el acuerdo del traslado del domicilio fiscal a España era de tipo fiscal, en concreto, evitar la tributación por el gravamen especial (GEBI), pues esta sociedad no desarrolló en territorio español la dirección de su actividad, ya que no realizó actividad económica alguna. El hecho de presentar declaraciones por Impuesto sobre Sociedades como entidad inactiva o, en su caso, realizar algún que otro trámite en España, no constituyen por sí solos, prueba de dirección efectiva de actividad económica alguna en este país. **Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.** La actora sostiene que la titularidad dominical que sobre los inmuebles localizados en España es de naturaleza distinta a la de la propiedad, que constituye el hecho imponible del GEBI, pues aunque la recurrente es titular de 320 apartamentos, estos inmuebles están cedidos, en régimen de club, mediante derechos de aprovechamiento por turnos. A juicio de la Sala, el hecho imponible del Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes (GEBI) abarca a cualquier forma de titularidad de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos por parte de entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, incluyendo la nuda propiedad.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 6 y 40.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 8.1.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 8.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

PONENTE:

Don Francisco Gerardo Martínez Tristan.

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

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: 0002819 /2021

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01181/2019

Demandante: Entidad Palm Beach 2011 Properties Company S.L.

Procurador: SRA. ROSCH IGLESIAS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintiocho de abril de dos mil veintidós.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 2819/2021, promovido por la Procuradora Sra. Rosch Iglesias, en nombre y representación de la Entidad Palm Beach 2011 Properties Company S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8/2/2018, por la que se desestimó la reclamación 2823/2014, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, de 28/3/2014, de la Dependencia Regional de Inspección de Canarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en relación con el Gravamen Especial sobre Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No residentes, del ejercicio 2010.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 8/2/2018, por la que se desestimó la reclamación 2823/2014, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, de 28/3/2014, de la Dependencia Regional de Inspección de Canarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en relación con el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No residentes, del ejercicio 2010.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado el 28/1/2019 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora de la parte actora, presentó escrito de demanda el 9/4/2019, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que anule el acto administrativo impugnado y la liquidación de la que trae causa.

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 22/5/2019, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que se dictara sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

Quinto.

No habiéndose recibido el juicio a prueba, y presentados los respectivos escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 25/4/2022.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Objeto del recurso, contenido de la regularización y cuestión litigiosa.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 8/2/2018, por la que se desestimó la reclamación 2823/2014, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, de 28/3/2014, de la Dependencia Regional de Inspección de Canarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en relación con el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No residentes, del ejercicio 2010.

La regularización practicada en esta liquidación, derivada del acta de disconformidad A02 72335865, se refiere a la obligación de la entidad de liquidar el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles (en adelante, GEBI), regulado en los artículos 40 y siguientes del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, (en adelante TRLIRNR), resultando, para el ejercicio 2010, una deuda tributaria de 614.213,27 €, de los cuales, 537.298,61 € corresponden a la cuota y 76.914,66 €, a los intereses de demora, posteriormente incrementada en la liquidación a 621.941,54 €.

En esencia, las razones de la regularización son que la sociedad (obligado tributario), -Tenerife Developments Limited, (TDL) denominada Palm Beach 2011 Properties Company, S.L., a partir del cambio de denominación inscrito en el Registro mercantil el 28/2/2012-, domiciliada en un paraíso fiscal (Isla de Man, Dependencia de la Corona Británica), hasta el cambio de domicilio social, llevado a cabo mediante escritura pública de 29/12/2011, estableciéndolo en Playa de las Américas, Adeje, Santa Cruz de Tenerife, que no realiza en territorio

español actividad económica alguna, es una sociedad no residente fiscal en España y, como titular registral de inmuebles en territorio español está sujeta al GEBl.

Para llegar a esta conclusión resaltó los siguientes extremos:

RESIDENCIA FISCAL. - El artículo 6 del TRLIRNR señala, en lo que ahora interesa, que, la residencia en territorio español se determina conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS). Dicho precepto establece que "1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades...".

Y para determinar el país de residencia fiscal de la sociedad obligada, de los tres requisitos reseñados, la Inspección procedió a analizar el relativo al lugar desde el que se toman las decisiones, dado que los otros dos: (i) leyes en que se amparó su constitución (la legislación vigente en Isla de Man) y (ii) domicilio social (en Isla de Man, en el año 2010, objeto de comprobación) no se discutieron por la sociedad. La Inspección destaca que en el ejercicio objeto de comprobación el domicilio de la sociedad estaba situado en 4, Athol Street, Douglas, Isla de Man, (el mismo que figuraba en la escritura de constitución, el 19-04-1983) y que no le consta que este domicilio sufriera modificación alguna hasta su traslado a España (en Adeje, Playa de las Américas, Avenida V Centenario, nº 11, provincia de Santa Cruz de Tenerife), lo que se efectuó mediante escritura de fecha 29 de diciembre de 2011, de elevación a público de acuerdos sociales, otorgada en Arona, Los Cristianos, ante el notario D. Nicolás García Castilla. En la escritura se hace constar que el acuerdo de la Junta General Universal de Socios en la que se acordó el traslado internacional del domicilio de la sociedad se celebró el día 15 de agosto de 2011. En la misma escritura también se hizo constar el cambio de denominación social de "TENERIFE DEVELOPMENTS LIMITED", por la de "PALM BEACH 2011 PROPERTIES COMPANY, SOCIEDAD LIMITADA", inscrita en el Registro Mercantil el 28 de febrero de 2012.

SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA. - Durante las actuaciones inspectoras, la representante de la sociedad obligada ha mantenido que la sede de dirección efectiva de TDL en el ejercicio 2010 se encontraba en territorio español. Y a efecto de acreditar este extremo aportó un certificado de una Junta celebrada en Luxemburgo el 21-12-1995, emitido por el secretario de la entidad, en el que se recoge que el consejo de administración de TDL acordó trasladar a España la sede de dirección efectiva, en concreto a la calle Villalba Hervás, nº 12 3º, Sta. Cruz de Tenerife, (domicilio en ese momento de la consultora Ernst & Young, asesora de la entidad), y nombró a dos administradores solidarios con residencia en España y mismo domicilio que la sociedad, Sr. Frida, socio de Ernst & Young, y Mr. Douglas Dunlop, que también prestaba servicio en esa compañía (parece que ambos cesaron en el cargo en noviembre de 2000). Consta a la Inspección que al trasladar Ernst & Young su domicilio al Edificio Mapfre, en la calle Bravo Murillo de la misma ciudad, Sta. Cruz de Tenerife, TDL también lo cambió a dicha dirección.

La Inspección analiza la actividad llevada a cabo por la sociedad obligada para determinar su naturaleza destacando lo siguiente:

-TDL es titular de 320 fincas (apartamentos) situados en el Edificio Hotel-Apartamentos Palm Beach, en la urbanización Playa de las Américas, en Adeje; inmuebles de los que tiene cedidos, en régimen de club, los derechos de aprovechamiento, por turnos. En este caso el Club (formado por TDL y Crown Financial Services INC)) se denomina Palm Beach Club, entidad cuyo objeto es asegurar y proteger a sus socios los derechos exclusivos de ocupación durante un periodo de tiempo determinado al año de las unidades vacacionales o apartamentos, respecto de los que se emiten Certificados Vacacionales, de acuerdo con un plan de tiempo compartido.

La Inspección solicitó, en diligencia de 05-10-2012, la escritura de constitución de Palm Beach Club, reiterando la petición en las sucesivas comparecencias, pero no se aportó.

-De acuerdo con los estatutos de Palm Beach Club (tal y como quedaron aprobados por los socios en varias juntas llevadas a cabo entre 1987 y 1993, según documentación obrante en el expediente), la duración del Club es indefinida, a menos que se acuerde su extinción por voto mayoritario de los socios. Se prevé la convocatoria de una Junta General Ordinaria dentro de los seis primeros meses del ejercicio 2036 para adoptar una decisión acerca de la continuidad del Club o la venta de sus activos. En el caso de optar por la no continuidad el posible beneficio derivado de la venta de sus activos se distribuiría entre los socios.

-La gestión de los apartamentos se lleva a cabo por la entidad INTERNATIONAL RESORT MANAGEMENT S.A tal y como se deduce del acuerdo de gestión firmado el 24-04-1997, entre esta sociedad, después denominada, EXCEL HOTELS AND RESORTS S.A. y PALM BEACH CLUB.

-La gestora se compromete a prestar todos los servicios necesarios para el mantenimiento, conservación y utilización continuada y eficiente de la Propiedad como complejo vacacional a tiempo compartido y con sujeción al presupuesto anual. PALM BEACH CLUB abona a INTERNATIONAL RESORT MANAGEMENT S.A una cuota de gestión. Los socios pagan al club una cuota anual que se destina, una parte, a cubrir los gastos de gestión

(mantenimiento, reparación y prestación de servicios de los apartamentos y zonas comunes) y, otra, los costes administrativos de la llevanza del propio club.

-Para otorgar mayor seguridad jurídica a los socios del club, titulares del correspondiente certificado vacacional, y garantizarles el derecho de ocupación sin alterar las condiciones inicialmente contratadas, se utiliza la figura del TRUST. Se colocan bienes bajo el control de un TRUSTEE, en interés de un beneficiario o fin determinado, para lo cual se celebra un contrato en el que intervienen todas las partes interesadas en este régimen fiduciario. El trustee también controla y es titular de las acciones de la sociedad propietaria de los inmuebles, tomándolas en depósito. Así, el 27-09-1984 se firma un contrato de fideicomiso para el establecimiento del "Trust Palm Beach". TDL, propietaria en ese momento de 131 apartamentos en el edificio Palm Beach, adquiridos mediante escritura de 30-03-1984, transfiere los derechos de aprovechamiento por turno, «unidades de interés en usufructo», de dichos inmuebles, (6.811, de las 6.812 unidades de interés en usufructo, -52 por apartamento-), en el régimen de CLUB (PALM BEACH CLUB), a CROWN FINANCIAL SERVICES INC y ésta, a su vez, transmite a la fiduciaria TENERIFE DEVELOPMENTS HOLDINGS LIMITED, 6.811 participaciones ordinarias de TDL representativas de dichos apartamentos, encargándose el trust de los derechos de ocupación de acuerdo con los contratos de fideicomiso. En el expediente se alude a otros dos contratos, de 31-01-1985 y 04-07-1985, en los que, es razonable suponer, se cederían los derechos de ocupación correspondientes a los 189 inmuebles adquiridos con posterioridad (185 en escritura de 28-12-1984 y 4 en escritura de 04-07-1985). La totalidad de las acciones de TDL pasaron a TENERIFE DEVELOPMENTS HOLDINGS LIMITED en régimen de fideicomiso.

En consecuencia, a juicio de la Inspección, la sociedad propietaria de los inmuebles tiene un papel meramente instrumental en cuanto que no tiene el uso de los mismos, no gestiona ni administra su utilización y ni siquiera tiene la disposición del capital propio, depositado en el TRUSTEE. TDL, ni directa ni personalmente, lleva a cabo la ordenación de los medios de producción o recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado por cuenta propia, sencillamente, porque no realiza actividad económica alguna. No promueve ni explota un complejo de «multipropiedad», pues la explotación de los derechos de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico se lleva a cabo por la gestora INTERNATIONAL RESORTS MANagements, S.A.

La dirección y control del conjunto de actividades que implica la «dirección efectiva» no sólo no se ha probado que se llevara a cabo en el despacho jurídico-tributario encargado de los temas fiscales o contables (Ernst & Young) sino que no hay motivo alguno para considerar que estas actividades, de existir, se realizaran en España. De hecho, las escasas decisiones tomadas se adoptaron en Isla de Man, lo que se deduce de la información recabada durante el procedimiento inspector.

El hecho de presentar el modelo censal por cambio de domicilio fiscal o la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades español (como sociedad inactiva) no presuponen, sin más, un cambio de residencia fiscal. Es el cambio de residencia fiscal, esto es, el cambio real y efectivo de la sede de dirección de los negocios, lo que obliga al cumplimiento de esas obligaciones.

En definitiva, la sociedad, domiciliada en un paraíso fiscal y que no realiza en territorio español actividad económica alguna, es una sociedad no residente fiscal en España y, como titular registral de inmuebles en territorio español, sujeta al GEBI.

Cuestiones litigiosas.

Las cuestiones litigiosas que han sido planteadas por la demanda son (i) si la titularidad de la entidad recurrente ostenta sobre los inmuebles radicados en España constituye el hecho imponible del GEBI. (ii) si se da en la entidad recurrente la finalidad de elusión fiscal que está en la base de la creación del tributo. (iii) si en 2010 la sociedad era residente en España.

La demanda aduce:

1.- que la totalidad del inmovilizado de TDL radica en España, donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la entidad, y que los requisitos para entender la existencia de residencia fiscal en España vienen recogidos en el artículo 8 del TRLIS, bastando con el cumplimiento de uno de ellos.

2.- que la sociedad se constituyó conforme a las leyes vigentes en Isla de Man, donde radicaba su domicilio social hasta el 29-12-2011, fecha en que lo trasladó a España. Por tanto, en el ejercicio 2010 no cumplía los dos primeros requisitos establecidos en dicho precepto (constitución conforme a las leyes españolas y domicilio social en territorio español). Y una vez esto reconocido, manifiesta, en contra de lo sostenido por la Inspección, que la sociedad sí cumplía el tercero de los requisitos, cual es que la sede de dirección efectiva se encontrara en España.

3.- Alude al Acuerdo del Consejo de administración de 21-12-1995, de traslado de la sede de dirección efectiva a España (comunicado a la Administración tributaria el 28-12-1995) que, según dice, supuso el traslado no sólo de la contabilidad sino de todo el soporte documental necesario para fijar en el nuevo domicilio la sede de contratación general de la entidad. Dice también que a partir de ese momento era al domicilio en España donde debían dirigirse los socios del club tenedores de los certificados vacacionales (aprovechamiento por turno) que daban derecho al uso y disfrute de los inmuebles propiedad de la entonces denominada TENERIFE DEVELOPMENTS LIMITED.

Y señala que, después del cambio de sede, la entidad ha cumplido todas las obligaciones fiscales, entre las que se encuentra la presentación anual de la autoliquidación por Impuesto sobre Sociedades, sin que la Administración efectuara objeción alguna.

Dice que, en este caso en que los inmuebles y dos de los tres administradores están en España, que es donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la sociedad, es a la Administración, -que pretende fijar la residencia fiscal en un lugar distinto a donde se ubica el único activo de la compañía-, a quien corresponde probar o, cuando menos, motivar suficientemente, su decisión de no considerar que la sociedad era residente fiscal en España hasta 2011, año en que procede a trasladar el domicilio social.

Dice también que, durante el procedimiento inspector, el representante de la entidad facilitó las pruebas referentes a (i) la contabilidad, que se aportó en su momento y que había sido elaborada por el órgano de administración en Santa Cruz de Tenerife; (ii) la celebración de sesiones del Consejo de administración en Tenerife en las que se adoptan decisiones directivas tales como nombramiento de administradores, formulación de cuentas anuales de 2010 y recomendación a los socios del cambio de domicilio social; (iii) la realización en España de gestiones relacionadas con el inmueble (correos electrónicos confirmando la renovación de la póliza del seguro, informando a la sociedad gestora sobre los distintos pagos relativos a los inmuebles, acusando recibo de las cuentas anuales de PALM BEACH CLUB...).

Y manifiesta que, puesto que se trata de una entidad de mera tenencia de bienes, que no realiza actividad alguna, lo razonable es considerar que las pocas gestiones necesarias se realizan donde se encuentra la mayoría de sus administradores y donde radican los únicos bienes que posee.

Alega también la reclamante en contra del criterio de la Inspección de considerar que la modificación de la residencia fiscal carecía de motivación económica válida y que se produjo sólo por motivos tributarios, pues, según manifiesta, lo que no tiene sentido desde un punto de vista económico y operativo es gestionar desde Isla de Man unos inmuebles situados en Tenerife. Dice también que en este caso no nos encontramos ante una operación en la que la propia entidad deba probar la existencia de un motivo económico válido, pues la ley sólo lo exige para destruir la presunción de residencia fiscal en España, que, en este caso, juega a favor de la interesada.

Finalmente, y ya en concreto, en lo referente al GEBI, manifiesta la interesada que este impuesto se creó, según la exposición de motivos de la Ley 18/1991 de IRPF, "para hacer frente a conocidos fenómenos de interposición societaria desde paraísos fiscales". Dice que lo que se pretendía era evitar que los verdaderos titulares de los inmuebles no tributasen por los rendimientos obtenidos en los correspondientes impuestos sobre la renta mediante la constitución de una empresa domiciliada en un paraíso fiscal. Y que este caso no se encuentra entre aquellos que trataba de evitar el legislador con la creación del gravamen de referencia, de lo que se deduce que la entidad PALM BEACH 2011 PROPERTIES COMPANY S.L no se encontraba sujeta al GEBI en el ejercicio objeto de comprobación.

A todos estos argumentos añade el relativo a la diferente naturaleza de la titularidad que ostenta la entidad sobre los inmuebles, no equiparable a la propiedad que pretende ser gravada por el GEBI, como consecuencia de la función desempeñada por la sociedad en el marco del esquema "club-trustee", que la convierte en un derecho sustancialmente vacío, mera titular registral de los inmuebles sin derecho a apropiarse del producto de la venta de los mismos, lo que determinaría la no sujeción al tributo.

Segundo.

Sobre la residencia fiscal en España. Desestimación de la pretensión actora.

Siguiendo un orden diferente al planteamiento de la demanda, es preciso examinar, en primer lugar, la controversia sobre la residencia de la recurrente en España, porque este es el meollo del litigio, habida cuenta que también fue el elemento esencial de la regularización, aunque la demanda le haya concedido una aparente menor importancia, a juzgar por la extensión que le ha dedicado, en relación con las restantes cuestiones, algunas ni siquiera controvertidas.

Conviene poner de relieve, aunque sobre ello no hay debate, que de los tres elementos previstos en el artículo 8 del TRLIS 4/2004, de 5 de marzo (Ley del Impuesto de Sociedades, al que se remite el artículo 6 del TRLIRNR) el único discutido es el previsto en el apartado 1, letra c), según el cual "se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades".

La demanda sostiene que la Entidad recurrente tiene su residencia en España (lo que determinaría la no sujeción al tributo en cuestión), porque en España estaba (en 2010) la dirección efectiva. Pretende acreditarlo con el acuerdo del Consejo de Administración de la sociedad, de 21/12/1995, aprobando el traslado efectivo de la sede de dirección efectiva a Santa Cruz de Tenerife, desde la Isla de Man, lugar de constitución de la sociedad y de su domicilio social. Este acuerdo societario, además, nombró administradores de la sociedad a los Sres. Marcelino y Frida, ambos residentes en España, lo que fue comunicado a la Administración Tributaria en su momento. Este cambio efectivo de la dirección del negocio supuso, siempre según la demanda, el traslado a España de la

contabilidad, y todo el soporte documental necesario para fijar en el mismo la sede de contratación general de la entidad.

Además, para acreditar esta sede efectiva se remite a los documentos que aportó durante el procedimiento inspector y que se relacionaron en el procedimiento de revisión ante el TEAC (páginas 10 y 11 del escrito de alegaciones), al objeto de acreditar que la poca o mucha gestión que de la sociedad debía llevarse se realizaba íntegramente en España.

Pues bien, todas estas pruebas, comenzando por el acuerdo societario de 1995 y concluyendo por los mails a que alude la demanda en los referidos folios 10 y 11, han sido examinados y valorados en profundidad por la liquidación y por la resolución del TEAC, desvirtuando la eficacia de los mismos con argumentos que compartimos, y que no han sido enervados por la demanda.

En efecto, sobre esas pruebas y sobre las afirmaciones que de ellas realiza la demanda (por ejemplo, que tras el acuerdo societario de 1995 se trasladó la documentación efectivamente a España, etc), tanto la liquidación como el TEAC encuentran argumentos que las rebaten, afirmando, por el contrario, elementos de hecho, a los que ni se refiere la demanda, de los que deducir lo contrario; el hecho de no tener cuenta bancaria abierta en España; no haber aportado los libros de contabilidad a la Inspección, ni el libro de actas, habiendo manifestado el representante de la entidad en la diligencia de 29/10/2013, que se encontraban en la Isla de Man, son suficientemente indicativos de que la residencia fiscal no se encontraba en España en 2010.

Si a ello se le une el argumento complementario de la regularización, que no central, aunque la demanda lo entienda de otra manera, de que, habiendo reconocido la entidad recurrente en sus declaraciones por el IS, (modelo 200) que no tenía ninguna actividad en España, lo que se refuerza con otros hechos no discutidos por la demanda -en el balance incluido en el modelo 200 del ejercicio 2010 sólo figura, en el activo, el "fondo de comercio" y en el pasivo "el capital" por el mismo importe; que no hay anotación alguna en cuentas del inmovilizado, ni en cuentas de resultados, etc,-, la conclusión no puede ser otra que no concurría en 2010 (seguramente tampoco en los años anteriores, pero esto no nos concierne en esta sentencia) el requisito previsto en el artículo 8.1. c) TRLIS de 2004, esto es que la entidad recurrente tuviera en territorio español la dirección efectiva del conjunto de sus actividades, dado que no tenía ninguna actividad en España, más allá de la titularidad registral de los inmuebles.

En fin, tampoco es aceptable que la carga de la prueba le corresponda a la Administración tributaria por el hecho de que los únicos activos inmobiliarios de la entidad recurrente radiquen en España. No es eso lo que aquí se debate, sino si tenía o no la residencia fiscal en España en 2010, y es al obligado al que le incumbe la carga de probar que es así, si esto es lo que pretende (como es el caso), y las pruebas aportadas conducen a una conclusión diferente, incluyendo en ellas el acuerdo de traslado de la sede de la dirección efectiva y los que denomina "actos de gestión" realizados en España.

Tercero.

Sobre la titularidad de los inmuebles como elemento del hecho imponible.

La demanda, en un argumento central (por ser el expuesto en primer lugar y al haberle dado mayor extensión) sostiene que la titularidad dominical que sobre los inmuebles tiene la entidad recurrente es de naturaleza distinta a la de la propiedad, que constituye el hecho imponible del GEBI, a cuyo efecto expone, con brillantez y extensión, cuáles fueron las relaciones jurídicas entre la titular registral, la entidad recurrente, y los diferentes actores que intervienen en la gestión de los mismos: club, trust, etc.

Pero este esfuerzo resulta, a nuestro juicio, estéril, desde el momento en que el artículo 40 TRLIRNR configura el hecho imponible de manera tan amplia que la nuda propiedad también conformaría el hecho imponible. De no ser así, fácilmente puede comprenderse que cualquier otra relación jurídica que vaciara de contenido las potestades dominicales haría inaplicable este tributo, lo que, por otra parte, se prestaría a todo tipo de operaciones societarias y relaciones mercantiles para evitar estar comprendido en un marco definitorio del hecho imponible tan estrecho como pretende la demanda, pero no ha querido la Ley.

En fin, como argumentos impugnatorios se alude también, a la finalidad del tributo cuando se implantó, pero esto no matiza, y menos enerva, la regularización, que sólo sostiene que la recurrente es propietaria de inmuebles, que no es residente en España, y que por eso se dan los elementos de la obligación tributaria prevista en el artículo 40 (mencionado).

Se desestima.

Cuarto.

La decisión del Tribunal.

La conclusión de cuanto antecede ha de ser desestimatoria, lo que se refuerza con estos argumentos complementarios, procedentes de la resolución del TEAC, que compartimos plenamente, que si bien no constituyen la ratio de la regularización, pese a que la demanda lo ha combatido como si lo fuera, refuerzan la convicción de

que en el ejercicio 2010 la entidad recurrente no tenía la residencia fiscal en España, que es la cuestión controvertida, y estaba sujeta y no exenta al tributo que nos ocupa.

"En el ejercicio 2010 la regulación del GEBI se contiene en los artículos 40 y siguientes del TRLIRNR. En términos generales, se trata de un tributo aplicable a las entidades no residentes en España que sean propietarias (o nudo propietarias, DGT CV 14-07-2011) o posean por cualquier título, inmuebles situados en territorio español. Estas sociedades, en caso de obtener rentas sujetas al IRNR, al efectuar la liquidación de este impuesto pueden deducir como gasto las cuotas satisfechas por el GEBI. En otro caso, el importe pagado por el GEBI se considera como impuesto mínimo a satisfacer.

La reclamante ha manifestado que el GEBI se creó, según la exposición de motivos de la Ley 18/1991 de IRPF, "para hacer frente a conocidos fenómenos de interposición societaria desde paraísos fiscales". Dice que lo que se pretendía era evitar que los verdaderos titulares de los inmuebles no tributasen por los rendimientos obtenidos en los correspondientes impuestos sobre la renta, mediante la constitución de una empresa domiciliada en un paraíso fiscal. Y que este caso no se encuentra entre aquellos que trataba de evitar el legislador con la creación del gravamen de referencia, de lo que se deduce que la entidad obligada no se encontraba sujeta al GEBI en el ejercicio objeto de comprobación.

Ciertamente, en 1991, con la creación del GEBI se pretendía hacer frente a conocidos fenómenos de interposición societaria desde paraísos fiscales, pero también es cierto que el legislador español, en todo momento ha pretendido, y pretende, hacer frente a cualquier fenómeno de interposición societaria, o de otro tipo, que suponga la elusión fiscal en España.

Es por ello que, en lo que aquí interesa, en el artículo 8.1 del TRLIS se recoge la posibilidad (no la obligación) para la Administración, en determinadas circunstancias, de presumir que una entidad, pese a estar radicada en algún país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español. Así, por ejemplo, cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en España.

Ahora bien, esta presunción admite prueba en contrario; la entidad puede acreditar que pese a estar localizados sus activos en España, la dirección efectiva del negocio se desarrolla en el territorio donde radica la entidad y que su operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Se trata por tanto de una presunción, no legal, que trata de evitar que el hecho de situar una empresa en un paraíso fiscal tenga como única finalidad no tributar por algún impuesto, en otro país, este caso, España, donde se llevaría a cabo la verdadera actividad económica de la entidad.

Pues bien, en línea con la voluntad del legislador, en supuestos como el que ahora nos ocupa, -entidad radicada en un paraíso fiscal que decide trasladar su residencia fiscal a España, con la consiguiente ventaja fiscal-, la Administración puede comprobar si, realmente, esa decisión responde a motivos económicos válidos, lo que justificaría el traslado de la sede de dirección efectiva, o sólo a motivos fiscales.

A la vista de todo lo expuesto, este TEAC considera que la Inspección ha acreditado suficientemente que la única razón que pudo motivar el acuerdo del traslado del domicilio fiscal a España de TDL, era de tipo fiscal, en concreto, evitar la tributación por el gravamen especial (GEBI), pues esta sociedad no desarrolló en territorio español la dirección de su actividad, -pues no realizó actividad económica alguna-, ni, dadas las circunstancias, tenía expectativas de realizarla en un futuro. El hecho de presentar declaraciones por Impuesto sobre Sociedades como entidad inactiva o, en su caso, realizar algún que otro trámite en España, no constituyen por sí solos, prueba de dirección efectiva de actividad económica alguna en este país.

TDL, propietaria de los inmuebles situados en Tenerife, tiene un papel meramente instrumental, en cuanto que no tiene el uso de los mismos; no gestiona ni administra su utilización, cedida en régimen de club, y ni siquiera tiene la disposición del capital propio, según contrato de fideicomiso de 27-09-1984 (Trust Palm Beach). No promueve ni explota un complejo de «multipropiedad», pues la explotación de los derechos de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico, se lleva a cabo por la gestora, INTERNATIONAL RESORTS MANagements S.A., en beneficio de los socios del club, PALM BEACH CLUB".

Quinto.

Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, al desestimarse la pretensión actora, procede imponerle las costas del recurso.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 2819/2021, promovido por la Procuradora Sra. Rosch Iglesias, en nombre y representación de la Entidad Palm Beach 2011 Properties Company, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8/2/2018, por la que se desestimó la reclamación 2823/2014, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, de 28/3/2014, por ser ajustadas a derecho, imponiendo a la parte recurrente las costas del recurso.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta- expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.