

**EDUARDO ERRO GLARÍA***Diplomado en Derecho***Extracto:**

A continuación, encontrará el lector, un análisis pormenorizado de todas las variables que rigen el denominado «Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes», el cual, no ha despertado excesivo interés en la doctrina tributarista española, al contrario que su homólogo francés, que ha sido objeto de los mayores vituperios en la *Republique Francaise*, aunque a nuestro juicio, debiera haberlo sido a su vez el tributo hispánico, en función de la creciente importancia del proceso de «Globalización de la Economía» o de «Internacionalización de las Relaciones Económicas», y más aún teniendo en cuenta que España es un país turístico.

Previamente, hemos decidido en un apartado genérico indicar las más destacadas opiniones doctrinales al respecto del gravamen, para a continuación realizar el estudio analítico sobre este tributo (o modalidad de tributación), habiendo considerado conveniente utilizar el esquema consolidado en la Parte General del Derecho Financiero y Tributario, ya que de lo contrario caeríamos en una heterodoxia que podría dar lugar a una descomposición del sistema fiscal y, por ende, de sus principios reguladores.

---

## *Sumario:*

---

- I. Generalidades.
- II. Naturaleza jurídica.
- III. Hecho imponible.
- IV. Sujetos pasivos.
- V. Exenciones.
- VI. Base imponible.
- VII. Cuota tributaria.
- VIII. Dedución del gravamen especial.
- IX. Prorrato de la cuota del gravamen especial.
- X. Colisiones del gravamen especial con el Derecho Tributario Internacional y el Derecho Comunitario Financiero.
- XI. Gestión del gravamen especial.
- XII. Deberes formales.

## I. GENERALIDADES

El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes apareció por primera vez en nuestro Ordenamiento Jurídico en la disposición adicional sexta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (complementado por el art. 74 del RD 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifican otras Normas Tributarias), reapareciendo posteriormente en el artículo 64 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (desarrollado por el art. 69 del RD 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), operación considerada acertada por Julio BANACLOCHE ya que la regulación en el impuesto societario había incluido aspectos esenciales del tributo que anteriormente estaban en normas reglamentarias, vulnerando sensiblemente el principio de legalidad tributaria (arts. 31.3 y 113.1 de la *Lex Legis*)<sup>1</sup>.

Actualmente el gravamen se encuentra regulado en el artículo 32 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y otras Normas Tributarias (LIRNR), la cual tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 7 del Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RIRNR), previsto en la disposición final segunda de la LIRNR.

Esta sustitución de los textos legales y normas reglamentarias reguladores del gravamen es, a juicio de LETE ACHIRICA, un acierto sistemático, ya que nunca se pretendió gravar la renta de las personas físicas, sino el patrimonio societario<sup>2</sup>.

No obstante, es de destacar, que la diferenciación entre el Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, y el gravamen especial es puramente formal, según TOMÉ MUGURUZA<sup>3</sup>, ya que se pretende que éste se considere una modalidad de tributación, en un principio del Impuesto sobre Sociedades y actualmente del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, pero como veremos en las páginas siguientes, no es más que una sanción encubierta.

<sup>1</sup> BANACLOCHE, J.: *La reforma del Impuesto sobre Sociedades. Análisis, comentarios y jurisprudencia*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996, pág. 117.

<sup>2</sup> LETE ACHIRICA, C.: *Las entidades no residentes en el Impuesto sobre Sociedades*, CEDECS, Barcelona, 1997, pág. 119.

<sup>3</sup> TOMÉ MUGURUZA, B.: «Obligación real de contribuir», en VVAA: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, pág. 628.

Como indican acertadamente MÁLVAREZ PASCUAL, FAUQUIÉ BERNAL y NAVARRO FAURE, se trata de un tributo creado a imagen y semejanza del modelo galo (*taxe de 3 por 100 sur la valeur vénale des immeubles possédés par certains personnes morales non-résidentes*, regulado en los arts. 990.D a 990.H del *Code Général des Impôts*)<sup>4</sup>.

La doctrina es unánime al otorgarle un claro carácter sancionador, ya que su función no es otra que «penalizar» la tenencia de propiedad inmobiliaria en nuestro espacio geográfico<sup>5</sup>, gestionada desde territorios considerados paraísos fiscales<sup>6</sup>.

Sostiene LETE ACHIRICA, que su finalidad «es la de evitar la elusión fiscal que pueda tener lugar en las inversiones inmobiliarias a realizar en territorio español mediante sociedades domiciliadas en el extranjero, especialmente en el caso de inversiones circulares»<sup>7</sup>.

Para NAVARRO FAURE, el tributo supone una vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 de la CE) y un intento de castigar a los contribuyentes creando nuevos impuestos que justamente consiguen lo contrario; penalizan a las sociedades honradas sin conseguir que las entidades fraudulentas rectifiquen su situación<sup>8</sup>.

Es de resaltar la opinión conjunta de SERRANO ANTÓN y ZAPATA CANILLAS que lo encasillan dentro de las medidas anti-paraíso de la normativa tributaria española (como la transparencia fiscal internacional, la inaplicación de beneficios fiscales, el control de cambios, la redefinición de la residencia, etc.), interpretando la norma en el sentido de que estamos ante un tributo implícitamente dirigido contra las sociedades poseedoras de inmuebles con residencia fiscal en un «paraíso fiscal»<sup>9</sup> [o sea, un Estado o un territorio donde no existen impuestos directos, en donde por norma general, la estructura societaria es bastante irregular (acciones al portador, inexistencia de acciones, acciones

<sup>4</sup> Vid., MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades*, Vol. II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996, pág. 47; FAUQUIÉ BERNAL, R.: «El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes», *Impuestos*, 1994, Tomo II, pág. 295; NAVARRO FAURE, A.: «Special Tax on Real Estate belonging to Non-resident Corporations in Spain», *International Tax Review*, n.º 3, 1995, pág. 128.

<sup>5</sup> TOMÉ MUGURUZA, B.: *op. cit.*, pág. 628.

<sup>6</sup> Según el RD 1080/1991, de 5 de julio, se consideran paraísos fiscales: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Emirato del Estado de Bahrein, Sultanato de Brunei, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Gibraltar, Hong Kong, Anguilla, Antigua y Barbuda, Las Bahamas, Barbados, Bermuda, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey, Jamaica, República de Malta, Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Naurú, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, República de Trinidad y Tobago, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Gran Ducado de Luxemburgo (sólo para determinadas sociedades), Macao, Principado de Mónaco, Sultanato de Omán, República de Panamá, República de San Marino, República de Seychelles y República de Singapur.

<sup>7</sup> LETE ACHIRICA, C.: *op. cit.*, pág. 120.

<sup>8</sup> NAVARRO FAURE, A.: *op. cit.*, pág. 139.

<sup>9</sup> SERRANO ANTÓN, F., y ZAPATA CANILLAS, S.: «Infracciones y sanciones tributarias», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, n.º 6, 1998, pág. 157.

en fideicomiso, innecesaria de inscripción registral) y suele existir con frecuencia el derecho al secreto bancario] <sup>10</sup>.

De acuerdo con MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO, las finalidades de este tributo son eminentemente controladoras, teniendo *in mente* el legislador a las sociedades no residentes constituidas en el extranjero por ciudadanos españoles a través de operaciones de ingeniería financiera <sup>11</sup>.

MÁLVAREZ PASCUAL también le atribuye una función de control, de lucha contra el fraude, ya que se teme que las entidades no residentes se puedan utilizar como tapadera para las inversiones inmobiliarias, careciendo de clara vocación universal, sino que está concretamente destinado a determinados supuestos <sup>12</sup>. Opina este autor, que hubiese sido más conveniente la creación de un «deber de información» que, al incumplirse acarree las sanciones pertinentes, en vez de realizar una «estimación indirecta» de los tributos impagados mediante el ardid de la sociedad interpuesta.

La opinión que le merece a FAUQUIÉ BERNAL el tributo es que supuso en su momento la generación de una «enorme inseguridad jurídica» y una argucia legislativa para ocasionar el traslado a España del domicilio social de las entidades residentes en paraísos fiscales <sup>13</sup>, además de crear un desmedido afán recaudatorio en la Administración Tributaria y, de pasada causar una crisis en el sector inmobiliario al trabar la inversión extranjera, perjudicando las zonas turísticas costeras y, por consiguiente, las balanzas comercial y de servicios <sup>14</sup>.

Opina CARBAJO VASCO que el gravamen tiene una «naturaleza represora», dirigida a combatir el fraude fiscal y, en consecuencia, debe ser objeto de una interpretación restrictiva, siendo su idea motriz luchar contra las «sociedades *relais*» o «pantallas» cuya sede social estuviese en un territorio considerado paraíso fiscal y con inmuebles en territorio ibérico <sup>15</sup>.

<sup>10</sup> Según la OCDE para que nos encontremos ante un paraíso fiscal son necesarias (OCDE: «L'évasion et la fraude fiscales internacionales», *Questions de Fiscalité Internationale*, n.º 1, 1987, págs. 22-24, *Apud.*, MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: «El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 220, 1992, págs. 768 y 769).

- Ausencia o débil nivel de imposición de las rentas, del capital o de las transacciones.
- Secreto bancario y comercial.
- Ausencia de control de cambios.
- Importancia relativa del sector bancario.
- Control de las comunicaciones por el Estado.
- Carencia de Convenciones Fiscales.

Otros aspectos, como la estabilidad política y económica, la atracción de capitales extranjeros, libre acceso a los consejeros profesionales competentes.

<sup>11</sup> VVAA: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 638.

<sup>12</sup> MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: *op. cit.*, págs. 47-49.

<sup>13</sup> FAUQUIÉ BERNAL, R.: *op. cit.*, pág. 300.

<sup>14</sup> *Op. cit.*, pág. 301.

<sup>15</sup> CARBAJO VASCO, D.: «El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes», *Actualidad Tributaria*, n.º 2, 1992, págs. 23 y 24.

Considera CLAVIJO HERNÁNDEZ, que el tributo tiene una finalidad no sólo recaudatoria, sino también penalizadora de la tenencia de inmuebles en España a través de sociedades instrumentales no residentes, ya que esta interposición societaria, frecuentemente mediante paraísos fiscales, impide la fiscalización de la tributación de las rentas oriundas de la utilización o explotación de los bienes inmuebles o de su enajenación a través de la transmisión de las acciones de la entidad tenedora de los mismos <sup>16</sup>.

Siguiendo a MORENO FERNÁNDEZ <sup>17</sup>, el mismo Libro Blanco le otorga un carácter penal <sup>18</sup>, pudiendo quedar en entredicho la constitucionalidad del mismo al prescindir completa y absolutamente del principio de capacidad económica, estando ante un tributo con carácter extrafiscal, que supone una triple imposición sobre el mismo hecho imponible (ahora: IRNR + IBI + GEBIENR; antes: IS + IBI + IEBIENR) <sup>19</sup>.

En resumidas cuentas, la doctrina de autores considera que este gravamen especial no es otra cosa que una sanción encubierta y, en todo caso, un pretexto para la fiscalización de posibles actividades ilegítimas desde el punto de vista de la justicia tributaria.

En respuesta a este concepto tan amplio de sanción acuñado en sede académica, el intérprete supremo de la Constitución se ha manifestado sobre el asunto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/1995, de 13 de noviembre (al respecto del recargo de mora), señalando la improcedencia de extender el concepto de sanción a medidas que no responden verdaderamente al ejercicio del *ius puniendi* del Estado y, a su vez, la posibilidad de la existencia de otras figuras entre sanción e indemnización, con finalidad disuasoria y no sancionatoria, tales como las multas coercitivas, recargos tributarios o tributos con función extrafiscal <sup>20</sup>.

## II. NATURALEZA JURÍDICA

Nos encontramos ante un impuesto especial que recae sobre ciertos bienes inmuebles. La especialidad recae en su pretensión de gravar la tenencia de dichos bienes por medio de sociedades arraigadas en el extranjero y constituidas mediante técnicas fraudulentas en mayor o menor medida.

<sup>16</sup> FERREIRO LAPAZTA, J.M., MARTÍN QUERAL, J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y otros: *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Sistema Tributario: Los tributos en particular*, Marcial Pons, 1998, pág. 453.

<sup>17</sup> MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, págs. 771-773.

<sup>18</sup> Dicho Libro Blanco señalaba: «Las sociedades extranjeras titulares de inmuebles en España se han convertido en los últimos tiempos en uno de los “puntos negros” más significativos del cumplimiento tributario, por el anonimato que proporcionan a las personas físicas accionistas de las mismas, en relación con la tributación de plusvalías o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entre otras figuras tributarias. Sería, pues, de gran interés penalizar de una forma eficaz en el plano fiscal a este tipo de sociedades, para lo cual podría ser acertado recurrir a un impuesto directo sobre el valor de sus inmuebles, similar al implantado en Francia al tipo del 3 por 100 para esta clase de inmuebles, como forma de lucha contra la evasión fiscal basada en paraísos fiscales situados en la proximidad de zonas turísticas, como Mónaco o Gibraltar» (Secretaría de Estado de Hacienda: *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio*, MEH, Madrid, 1990, pág. 158, *Apud.*, MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, pág. 771).

<sup>19</sup> GEBIENR (Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes).

<sup>20</sup> Sobre la finalidad de las sanciones administrativas, *vid.*, Sentencia del Tribunal Constitucional 239/1988, de 14 de diciembre.

Es un impuesto directo, ya que el sujeto pasivo carece de la posibilidad de trasladar a otro sujeto la carga tributaria.

Tiene naturaleza real, ya que el legislador prescinde absolutamente de las características del sujeto pasivo a la hora de su configuración.

Tiene carácter objetivo, al prescindir por completo de las circunstancias personales del sujeto pasivo para la cuantificación de la deuda tributaria.

Es un impuesto de carácter periódico, cuyo devengo se produce con periodicidad anual (el 31 de diciembre de cada año).

Tiene un marcado carácter patrimonial ya que no grava la renta de las entidades, sino su patrimonio inmobiliario.

Es un impuesto analítico, ya que tiene en cuenta el origen y la naturaleza del presupuesto de hecho que somete a imposición.

Finalmente, señalamos que es un impuesto estatal, gestionado por la AEAT.

### III. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible de este tributo está constituido por la propiedad o la posesión de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, sitos en territorio español por parte de entidades no residentes.

Al respecto del concepto posesorio utilizado por el tributo, no está expresamente especificado, pero en opinión de LETE ACHIRICA comprendería tanto la posesión en concepto de dueño como la concepción en concepto distinto del de dueño (usufructo, arrendamiento, comodato), pero siendo necesaria una «relación objetiva», o sea, un poder fáctico sobre una o varias cosas con cierta vocación de estabilidad y, debido a que la regulación legal no hace distinción entre bienes urbanos y rústicos, se deben comprender ambos incluidos <sup>21</sup>.

En contra de este dictamen, algunos autores no consideraban los supuestos de arrendamiento como sujetos al impuesto, dado que la normativa tributaria hace referencia expresamente a «bienes inmuebles» y «derechos reales» y, el arrendamiento es un derecho de carácter obligacional, opinión

<sup>21</sup> LETE ACHIRICA, C.: *op. cit.*, págs. 121 y 122.

avalada además porque este derecho carece de valor patrimonial en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio <sup>22</sup>, aunque CARBAJO VASCO sostiene que sólo sería aplicable el gravamen a los arrendamientos empresariales, o sea, a los que reúnen los requisitos del artículo 25.2 de la nueva Ley del IRPF (antaño el art. 40.2 LIRPF) <sup>23</sup>.

En lo relativo al concepto de «inmueble», el artículo 1 del RIRNR viene a realizar una innovación en el sentido de considerar inmueble a todo aquello que ostente «una referencia catastral diferenciada», elevando de rango normativo la disposición contenida en el apartado segundo de la derogada Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1992 (y recogida por el apartado sexto de su sustituta, la OM de 23 de diciembre de 1997).

Como correctamente indican ALBI IBÁÑEZ y GARCÍA ARIZNAVARRETA, este gravamen es independiente de las dos modalidades de exacción, que establece el IRNR, en función de que dichas entidades operen o no mediante establecimiento permanente en nuestro país, y de disponerlo, el que los bienes inmuebles se encuentren o no afectos al mismo <sup>24</sup>.

#### IV. SUJETOS PASIVOS

Son sujetos pasivos por este tributo, a título de contribuyentes, las entidades no residentes en territorio español siempre que posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos de goce o disfrute sobre los mismos, si bien existen un gran número de exenciones como veremos a continuación.

Cuando el proyecto de tributo hizo su aparición estelar en el Boletín Oficial de las Cortes Generales <sup>25</sup> recibió la inicial denominación de «Impuesto Especial sobre Sociedades», que tras una enmienda del Grupo Parlamentario Socialista en sede senatorial <sup>26</sup> mudó a la que al final se recogió en la disposición adicional sexta de la LIRPF, con el objetivo de «lograr una mayor precisión terminológica», pero en opinión de CARBAJO VASCO y MORENO FERNÁNDEZ, la intención consistía en ocultar la apariencia sancionadora del mismo <sup>27</sup>, aunque NAVARRO FAURE viene a contradecirles en

<sup>22</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «Fiscalidad inmobiliaria del no-residente: cuatro impuestos nuevos y una retención», *CaT.*, n.º 192, 1993, págs. 5 y 6; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, págs. 781-786.

<sup>23</sup> CARBAJO VASCO, D.: «El llamado “gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes”. Análisis doctrinal», *Impuestos*, n.º 20, 1996, pág. 30; *Ídem.*: «Nuevas Cuestiones acerca del Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes», *AT*, n.º 4, 1993, pág. 65.

<sup>24</sup> ALBI IBÁÑEZ, E., y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L.: *Sistema Fiscal Español*, Vol. I, Ariel, Barcelona, 1996, pág. 490.

<sup>25</sup> BOCG de 4 de agosto de 1990.

<sup>26</sup> Enmienda n.º 420 [BOCG, Senado, n.º 45 e) y 45 f), de 12 y 19 de marzo de 1991].

<sup>27</sup> CARBAJO VASCO, D.: «El llamado ...», *op. cit.*, págs. 8 y 9; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, pág. 812.



el sentido de que el posterior *nomen iuris* del impuesto revelaba claramente la verdadera naturaleza del mismo <sup>28</sup>.

En opinión de NAVARRO FAURE, es perfectamente aplicable al gravamen, la presunción *iuris tantum* establecida en el artículo 119 de la Ley General Tributaria (LGT), en virtud de la cual, las Administraciones Públicas disfrutan del derecho a considerar como titular del bien a quien figure como tal en un Registro Fiscal u otros de carácter público (Registro de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro Hipotecario) salvo prueba en contrario <sup>29</sup>, así como la disposición contenida en el artículo 34 del mismo texto legal, que dispone que en caso de concurrencia de dos sujetos pasivos en el mismo hecho imponible quedarán sometidos a una obligación solidaria del pago del tributo, lo cual permite que la AEAT pueda dirigirse contra la persona física que tenga más al alcance, ya que la entidad estará plácidamente refugiada y asilada en un hermoso paraíso fiscal <sup>30</sup>.

Respecto al concepto de «entidad» excluye automáticamente a las personas físicas, como sostiene acertadamente NAVAS VÁZQUEZ, pero engloba a toda la amplia tipología de personas jurídicas (sociedades civiles, fundaciones, asociaciones, sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades de base mutualista, cuentas en participación, agrupaciones de interés económico) <sup>31</sup>, además de los entes sin personalidad jurídica a los que hace referencia el artículo 33 de la LGT (herencia yacente, comunidad de bienes, etc.), incluyéndose según MORENO FERNÁNDEZ la sociedad irregular, la persona jurídica disuelta, el patrimonio del ausente, el patrimonio del quebrado, el patrimonio del *nasciturus*, las uniones de sociedades y las comunidades societarias <sup>32</sup>.

Sobre el concepto de «no residente», es de aplicación el artículo 6 de la LIRNR, que realiza una definición negativa, remitiéndose en lo referente a las sociedades al artículo 8.3 de la LIS, el cual solamente requiere la concurrencia cumulativa de los siguientes tres requisitos (ya que con que se dé uno sólo *a sensu contrario*, estaríamos ante una sociedad residente en *Hispannia*):

- Constitución conforme a la ley extranjera.
- Domicilio social fuera del territorio español.
- Sede de dirección efectiva no radicada en el suelo patrio.

<sup>28</sup> NAVARRO FAURE, A.: *op. cit.*, pág. 132.

<sup>29</sup> *Op. cit.*, pág. 129.

<sup>30</sup> *Op. cit.*, págs. 131 y 132.

<sup>31</sup> NAVAS VÁZQUEZ, R.: «El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes», en VVAA: *Manual del Sistema Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 331.

<sup>32</sup> MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, pág. 811.

Es manifiesto que esta regulación combina los tres criterios para determinar el domicilio a efectos fiscales de cualquier persona (ya sea física o jurídica), los cuales son la nacionalidad, la territorialidad y la residencia efectiva <sup>33</sup>.

No podemos olvidar que, respecto al domicilio fiscal, la LGT establece en sus artículos 45.1 b) y 46.2 el criterio de dirección efectiva y, con carácter subsidiario, la territorialidad, pero como sabemos *lex specialis derogat generalem*, por lo que sería de aplicación el artículo 8.3 de la LIS, ya que en palabras de FERNÁNDEZ JUNQUERA, al final «son las normas reguladoras de los impuestos en particular las que señalan la residencia en el extranjero de las personas jurídicas» <sup>34</sup>.

Según NAVAS VÁZQUEZ, nos encontramos ante una inconcreción absoluta en lo que respecta a la relación existente entre el sujeto pasivo y el inmueble objeto de imposición, ya que la referencia explícita a la posesión y la ausencia de concreción respecto a algunos supuestos (como era el caso de la multipropiedad) conllevan que la Administración tributaria goce de un amplio margen de discrecionalidad, lo cual es contradictorio con las previsiones constitucionales respecto a la reserva de ley para la fijación de los elementos esenciales del tributo (STC 179/1985, de 19 de diciembre) <sup>35</sup>.

## V. EXENCIONES

Como han puesto de manifiesto MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO, el impuesto no es de aplicación a aquellas entidades que son capaces de probar cual es el origen de sus fondos <sup>36</sup>, con lo que todas las exenciones van dirigidas a excluir a aquellas entidades extranjeras que poseen inmuebles en nuestro territorio nacional y que tienen financiación irregular.

De acuerdo con MÁLVAREZ PASCUAL, todas estas exenciones «tienen en común la ausencia manifiesta de ánimo elusor» de la norma tributaria <sup>37</sup>; y en el mismo sentido se manifiesta GONZÁLEZ POVEDA <sup>38</sup>.

<sup>33</sup> Esta regulación coincide en lo sustancial con el artículo 4.1 del Convenio Modelo de la OCDE, que establece que «la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga».

<sup>34</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Residentes en el extranjero», en VVAA: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1981, pág. 780.

<sup>35</sup> NAVAS VÁZQUEZ, M.: *op. cit.*, págs. 331 y 332.

<sup>36</sup> VVAA: *Curso de Derecho Financiero ...*, *op. cit.*, pág. 638.

<sup>37</sup> MÁLVAREZ PASCUAL, L.A.: *op. cit.*, pág. 48.

<sup>38</sup> *Apud.*, LETE ACHIRICA, C.: *op. cit.*, pág. 123.

Debido a que las exenciones enervan la norma impositiva en base a que no se desarrollen sus efectos sobre ciertos sujetos pasivos, todas tienen carácter subjetivo. Son las siguientes:

- Los Estados, Instituciones Públicas Extranjeras y los Organismos Internacionales.

Aquí la exención se establece en base a las inmunidades de jurisdicción y de ejecución por las actividades *iure imperii* de los Estados, en función de la igualdad soberana de los Estados así como de las organizaciones internacionales, que aunque no esté reconocida por el Derecho Internacional consuetudinario, sí que se puede considerar este precepto como una renuncia expresa a la jurisdicción de los Tribunales españoles y a las potestades ejecutivas de la Administración del Reino de España.

Respecto al concepto de «Institución Pública Extranjera» plantea curiosos problemas en la *praxis* jurídica, ya que podrían englobarse instituciones culturales, comerciales y benéficas (*Cambridge University Press*, Instituto de Comercio Exterior, Cruz Roja Venezolana), así como empresas públicas internacionales (como la frustrada Empresa Internacional de los Fondos Marinos y Oceánicos) y, forzando incluso la letra de la ley, podrían incluirse Empresas Transnacionales, con algún porcentaje de participación pública (*British Petroleum*, FIAT), pero muy difícilmente Organizaciones No Gubernamentales (*Greenpeace*), que como veremos, tienen cabida en otro supuesto de exención.

Sería de aplicación en estos casos el principio de interpretación restrictiva de las exenciones tributarias (art. 23.3 de la LGT) <sup>39</sup> aunque el Tribunal Supremo ha establecido que, sin perjuicio de dicho principio, no siempre tiene el intérprete jurídico que dirigirse al mismo cuando se trata de desentrañar el sentido de la norma. No obstante, para CARBAJO VASCO, el carácter sancionador del gravamen, supone dejar la puerta abierta a la interpretación extensiva de las exenciones al mismo <sup>40</sup>.

En opinión de MORENO FERNÁNDEZ, en virtud del citado principio interpretativo, sólo se podría aplicar a los bienes demaniales de estas Instituciones, no así a los bienes privativos de los mismos <sup>41</sup>, pero esta tesis se enfrenta con dos problemas: en primer lugar, los Estados en vías de desarrollo suelen considerar, en virtud del Derecho Internacional General, a todas sus actividades en el exterior salvaguardadas por las inmunidades de jurisdicción y ejecución; y en segundo término, en los Estados de economía planificada o de socialismo real, todos los medios de producción se encuentran nacionalizados.

<sup>39</sup> *Vid.*, SSTs de 12 de mayo de 1993 (RA 3613), de 18 de mayo de 1993 (RA 3615), de 28 de julio de 1993 (RA 6268), de 13 de octubre de 1993 (RA 7408 y 7410), de 2 de noviembre de 1993 (RA 8402), de 22 de diciembre de 1993 (RA 9348), de 29 de diciembre de 1993 (RA 1993\10064 y 1994\613), de 13 de julio de 1994 (RA 5932), de 20 de julio de 1994 (RA 5948) y de 4 de mayo de 1995 (RA 5283).

<sup>40</sup> CARBAJO VASCO, D.: «El Impuesto Especial ...», *op. cit.*, pág. 28.

<sup>41</sup> MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, pág. 793.

Difiere NAVARRO FAURE de la *opinio iuris* del anterior autor en el sentido de que el principio general del Derecho que debe ser aplicado es el de «no distinguir donde la ley no lo hace», ya que resulta impensable un supuesto de no colaboración de entidades públicas foráneas con la Administración fiscal <sup>42</sup>.

- Las entidades que ostenten el derecho subjetivo a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional, siempre que el convenio aplicable contenga una cláusula de intercambio de información, con el requisito adicional de que las personas físicas que en última instancia posean el capital o patrimonio de la entidad sean residentes en territorio español o tengan derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición que contenga la mencionada cláusula de intercambio de información.

Este doble requisito, según Ernst&Young, tiene como finalidad que la aplicación de la exención se circunscriba únicamente a cuando pueda verificarse la identificación de los titulares finales, intercambiándose información entre Administraciones tributarias <sup>43</sup>.

En la disposición adicional sexta de la LIRPF, se exigía solamente que fueran entidades residentes en un Estado con Convenio para evitar la doble imposición, antes del 4 de agosto de 1990, y sólo respecto a los bienes inmuebles adquiridos antes de esa fecha, lo cual suponía en última instancia una penalización a las nuevas inversiones extranjeras en nuestro país <sup>44</sup>.

A estos efectos, señalan ALONSO ALONSO y PRESA LEAL que una novedad introducida por el artículo 45 de la LIS (conservada en el art. 32 de la LIRNR) fue el requisito de identificación de los titulares finales de la sociedad y certificación de la residencia fiscal de la entidad <sup>45</sup>, recogiendo el legislador la recomendación que realizó en su día el Instituto de Estudios Fiscales <sup>46</sup>. Es decir, en palabras del ordenancista, esta exención sólo puede aplicarse si se presenta una relación de socios, partícipes o beneficiarios y certificación de la residencia fiscal de la entidad y de los titulares fina-

<sup>42</sup> NAVARRO FAURE, A.: *op. cit.*, pág. 133.

<sup>43</sup> Ernst&Young: *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 574.

<sup>44</sup> No hay que desdeñar que nuestra Nación es una de las más burocratizadas a la hora de permitir la inversión extranjera (salvo la procedente de países de la UE), con un Derecho Administrativo Económico muy restrictivo, condensado en la Ley 18/1992, de 1 de julio, por la que se establecen determinadas normas en materia de Inversiones Extranjeras en España, el Real Decreto 671/1992, de 2 de julio, sobre Inversiones Extranjeras en España, el Real Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre Transacciones Económicas con el Exterior, y la Ley 40/1979, de 10 de diciembre, sobre Régimen Jurídico de Control de Cambios.

<sup>45</sup> ALONSO ALONSO, R., y PRESA LEAL, J.: «Novedades más significativas de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Estudios Financieros*, n.º 154, 1996, pág. 154.

<sup>46</sup> IEF: *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, MEH, Madrid, 1994, pág. 127.

les personas físicas, expedida por las autoridades fiscales competentes del Estado de que se trate (apdo. 6.º de la OM de 23 de diciembre de 1997).

Respecto a la cláusula de intercambio de información se contiene en todos los convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España, con excepción del Convenio entre el Reino de España y la Confederación Helvética de 26 de abril de 1966 [Instrumento de Ratificación de 26 de enero de 1967 (BOE de 3 de marzo de 1967)], y en consonancia la DGT ha estimado que a las entidades suizas no les es aplicable esta exención <sup>47</sup>.

*De facto*, la DGT ha estimado que las sociedades ubicadas en un territorio excluido de un convenio para evitar la doble imposición [las Islas del Canal (Jersey y Guernesey), en este supuesto], se han de someter obligatoriamente al gravamen <sup>48</sup>, pero una manera curiosa de evadirse del gravamen consiste en la constitución de una sociedad extranjera con participación mayoritaria en el accionariado de una sociedad española que es la que, a su vez, posee el inmueble, tal como está permitido por dicho órgano administrativo <sup>49</sup>.

Un ejemplo significativo de cláusula de intercambio de información es el artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y el patrimonio de 1977, reproducido textualmente por el artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid, el 22 de febrero de 1990 [Instrumento de Ratificación de 25 de octubre de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990)], que se expresa en los siguientes términos:

1. «The competent authorities of the contracting States will exchange any information needed to apply the provisions of their convention provided that the taxes required by their convention do not contravene the Model Convention itself. The exchange of information is not limited by Article 1. The information received by a contracting State will remain secret in the same way that the information obtained pursuant to the Law of this state is, and it will only be made available to the persons or authorities (including courts and administrative organs) that are responsible for the management and collection of the taxes stipulated in the Convention, for the declarative or enforcement proceedings related to these taxes, or for the resolution of appeals related to these taxes. These persons or authorities will only use this information for the purposes stated. They can disclose this information in public court hearings or in judicial rulings.

<sup>47</sup> Contestación de la Dirección General de Tributos de 28 de noviembre de 1994.

<sup>48</sup> Contestación de la Dirección General de Tributos de 28 de noviembre de 1994.

<sup>49</sup> Contestación de la Dirección General de Tributos de 20 de febrero de 1997.

2. Under no circumstances can the provisions of paragraph 1 be interpreted in such a way as to require a contracting State to:
  - a) Adopt administrative measures contrary to its law or administrative practices or to those of the other contracting State;
  - b) Provide information that cannot be obtained based on its own law or as part of its normal administrative practices or of those of the other contracting States; and
  - c) Provide information that reveals a commercial, industrial or professional secret or a commercial procedure, or any other information the divulging of which would be contrary to public policy»<sup>50</sup>.

Pues bien, teniendo en cuenta que según el artículo 3.1 b) del Convenio, la expresión «Estados Unidos» abarca geográficamente «sus Estados, el Distrito de Columbia, su mar territorial y cualquier zona exterior a su mar territorial en la que, de acuerdo con el Derecho internacional y su legislación interna, los Estados Unidos puedan ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del suelo y subsuelo marinos y aguas suprayacentes, y de sus recursos naturales», entendemos que dado que existe una cláusula de intercambio de información infrascrita en nota a pie de página, no sería aplicable el gravamen a una sociedad con residencia fiscal en las Islas Vírgenes de los Estados Unidos de América (Saint Thomas, Saint John y Saint Croix), ya que, a pesar de haber merecido la calificación reglamentaria de paraíso fiscal, no están expresamente excluidas del ámbito de aplicación del Convenio, y el secreto bancario se ampara en la *lex specialis* de dichas islas paradisíacas.

---

<sup>50</sup> Hemos incluido la traducción literal del mismo, ya que sus versiones en inglés y castellano son igualmente auténticas:

1. «Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar las disposiciones del presente Convenio o del derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición resultante no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1 (Ámbito general). Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas secretas de igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la liquidación, recaudación o gestión de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán la información para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.
2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:
  - a) Adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante.
  - b) Suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante; y
  - c) Suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional, o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público».

• Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente.

A estos efectos, el artículo 7.2 del RIRNR (en una reproducción de las previsiones del art. 69 del RIS, que a su vez está plagado del art. 74.5 del RIRPF) viene a establecer que existe una explotación económica diferenciada si se dan alternativamente cualquiera de las circunstancias siguientes:

- a) Que el valor real del inmueble no exceda del quíntuplo del valor real de los elementos patrimoniales afectos a la explotación, y si el inmueble está parcialmente afecto a la explotación, se ha de tener en cuenta la parte alícuota que efectivamente se utilice, aunque no obstante, si aún así no puede considerarse que existe una explotación económica diferenciable que afecte a la totalidad del inmueble, la base imponible del gravamen se constituirá exclusivamente por la parte proporcional del valor catastral (o el que se determine conforme veremos *a posteriori*), que corresponda a la parte del inmueble no utilizado en la explotación económica.
- b) Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior al cuádruplo de la base imponible del gravamen especial.
- c) Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a 100.000.000 de pesetas.

Como sostiene LETE ACHIRICA no nos encontramos ante un concepto *stricto sensu* de explotación económica diferenciable, sino que, por el contrario, la norma tributaria deviene a considerar como diferenciables a aquellas explotaciones económicas que puedan quedar englobadas dentro de alguno de los requisitos <sup>51</sup>, lo cual puede colisionar con el principio de jerarquía normativa, ya que, como indica JULIO BANACLOCHE, un concepto de explotación económica lo encontramos en el artículo 134.3 de la LIS, que considera «rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» <sup>52</sup>, crítica de la cual se ha hecho eco el legislador tributario, al establecer la correspondiente remisión normativa en el artículo 32.5 c) *in fine* de la LIRNR.

La interpretación que le otorga NAVARRO FAURE a esta medida reglamentaria consiste en que no sólo se ha de probar que su actividad no es únicamente la tenencia de inmuebles, sino también verificar la actividad para la cual estos son utilizados <sup>53</sup>.

<sup>51</sup> LETE ACHIRICA, C.: *op. cit.*, pág. 124.

<sup>52</sup> BANACLOCHE, J.: *op. cit.*, pág. 117.

<sup>53</sup> NAVARRO FAURE, A.: *op. cit.*, pág. 136.

- Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

En este supuesto, el artículo 7.3 del RIRNR [similar *mutatis mutandis* al art. 69.5 d) RIS] también establece que esta exención es procedente «cuando la propiedad del inmueble se tenga de forma indirecta a través de una entidad con derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información», sin exigir la acreditación de la misma, como hacía la normativa reglamentaria del IS, y como sigue exigiendo *praeter legem* la Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1997 (tácitamente derogada en este aspecto por la disp. derog. única del RD 326/1999, de 26 de febrero).

- Las entidades no lucrativas de carácter benéfico o cultural, reconocidas legalmente por un Estado que tenga suscrito con el Reino de España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, exigiéndose además que los inmuebles sean utilizados en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto social.

Según CARBAJO VASCO, se ha de asimilar el «carácter benéfico o cultural» a los fines de interés general, remitiéndose al artículo 2.1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, para así impedir la utilización de «fórmulas pseudo-fundacionales» desde paraísos fiscales, especialmente desde Liechtenstein <sup>54</sup>.

Una vez concedida cada una de las exenciones anteriores, no es necesario, en virtud de la DGT, reiterar anualmente las solicitudes de exención, ya que los acuerdos adoptados en este sentido por dicho órgano administrativo tienen carácter indefinido, es decir, con validez y eficacia mientras no haya modificaciones normativas y no se modifique el *statu quo* de la entidad que vea reconocida la exención <sup>55</sup>.

Existía otra exención, derogada por la LIS y recogida por la primigenia regulación del IRPF, que se concedía a las entidades que acreditasen ante la Administración Tributaria el origen de los recursos invertidos en nuestro país (de conformidad con la normativa en materia de inversiones extranjeras) y la personalidad de los titulares directos o indirectos del capital social. En opinión de FAUQUIÉ BERNAL, nos encontrábamos más bien ante un supuesto de no sujeción, ya que no había que cumplir más formalidades al respecto <sup>56</sup>.

Hemos de indicar que la disposición transitoria decimonovena de la LIS vino a permitir la permanencia de exenciones reconocidas por la legislación anterior (es decir, aquellas que no se adaptaban a los nuevos requisitos burocráticos), pero el precepto interpretado por BANACLOCHE y CARBAJO

<sup>54</sup> CARBAJO VASCO, D.: «El llamado ...», *op. cit.*, pág. 29.

<sup>55</sup> Contestación de la Dirección General de Tributos de 8 de agosto de 1995.

<sup>56</sup> FAUQUIÉ BERNAL, R.: *op. cit.*, pág. 297.



VASCO mantiene sus efectos hasta el 31 de diciembre de 1997, ya que es «el ejercicio siguiente al de la entrada en vigor»<sup>57</sup>, mientras que la DGT ha estimado que a partir de esa fecha procede tributar por el gravamen especial con sujeción a la nueva normativa en materia de exenciones<sup>58</sup>, opiniones que contrastan con la de BLESÁ BAGUENA que sostiene que dichas exenciones permanecen vigentes hasta el 31 de diciembre de 1996<sup>59</sup>.

Finalmente, señalamos que MORENO FERNÁNDEZ echa de menos una exención fundamentada en el principio de capacidad económica relativa a los inmuebles cuyo valor no exceda de una determinada cantidad, como la establecida en el artículo 64 k) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales<sup>60</sup>.

## VI. BASE IMPONIBLE

La base imponible está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles radicados en nuestro país<sup>61</sup> y, si éste brilla por su ausencia son de aplicación las reglas del artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, se toma el precio de adquisición o bien el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos (art. 10.1 de la LIP). Un supuesto curioso sucede cuando el inmueble está en fase de construcción, caso en el que se valora conforme a la adición al valor patrimonial del solar de las cantidades efectivamente satisfechas en la construcción hasta la fecha del devengo del gravamen. No obstante, si estamos ante un caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje determinado en el título (art. 10.2 de la LIP). Si por el contrario, nos encontramos con derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en base a contratos de multipropiedad (régimen del *time-sharing*), propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, depende la valoración de si suponen o no la titularidad parcial del inmueble. En caso afirmativo, se aplica la regla del artículo 10.1 de la LIP, pero entiende TOMÉ MUGURUZA, que se ha de «tomar la parte alícuota del valor catastral o de las cantidades invertidas en la construcción»<sup>62</sup>.

Resulta evidente, como ha indicado BLESÁ BAGUENA, que el legislador fiscal ha elevado a rango de ley la Contestación de la Dirección General de Tributos de 22 de septiembre de 1992 (en

<sup>57</sup> BANACLOCHE, J.: *op. cit.*, pág. 117; CARBAJO VASCO, D.: «El llamado ...», *op. cit.*, pág. 3.

<sup>58</sup> Contestación de la Dirección General de Tributos de 7 de febrero de 1996.

<sup>59</sup> BLESÁ BAGUENA, A.: «El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes», en VVAA: *Todo sobre la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Praxis, Barcelona, 1996, pág. 188.

<sup>60</sup> MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, pág. 807.

<sup>61</sup> A diferencia de la regulación francesa que toma como base imponible el valor de mercado o valor comercial del bien inmueble.

<sup>62</sup> TOMÉ MUGURUZA, B.: *op. cit.*, pág. 629.

el mismo sentido, se expresan las Contestaciones de la DGT de 28 de noviembre de 1994 y de 3 de abril de 1996) <sup>63</sup>.

Frente a esta opinión, CARMONA FERNÁNDEZ sostenía que no cabía girar el impuesto cuando no había valor catastral, ya que no se podía determinar la base imponible, en función de la primitiva regulación en la disposición adicional sexta de la LIRPF, pero la primera de las resoluciones citadas vino a crear Derecho, obligando a usar el valor patrimonial del inmueble, en defecto de valor catastral <sup>64</sup>.

Para el supuesto de que nos encontremos con derechos reales de nuda propiedad y de disfrute sobre el bien inmueble, es de lógica aplicación el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el cual se remite al artículo 10.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el cual establece diversas reglas de valoración en función del derecho <sup>65</sup>.

No está clara la normativa aplicable en los supuestos de arrendamiento o aparcería (en el supuesto caso de que debiesen incluirse dentro del hecho imponible del gravamen especial), pero en nuestra modesta opinión y salvo mejor dictamen, se valoraría en función de las reglas del ITP-AJD, que establece como base imponible del primero, la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato y, si no consta un término, se han de computar seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales si continua vigente la relación arrendaticia. Si nos encontramos con un contrato de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa [suprimida por art. 9.1 del Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica (conocido por los civilistas como «Decreto-Ley Boyer»)], se ha de computar como mínimo un plazo de 3 años [art. 10.2 e) del TRITP-AJD]. Para la aparcería, si está constituida sobre una finca rústica, se habrá de tomar como valor la mitad de la renta catastral multiplicada por la duración del contrato expresada en unidades anuales, pero si por el contrario, está constituida sobre un estableci-

<sup>63</sup> BLESBA BAQUENA, A.: *op. cit.*, pág. 186.

<sup>64</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *op. cit.*, pág. 5.

<sup>65</sup> Las reglas que establece el artículo 10.2 del TRITP-AJD son las siguientes:

Para el usufructo, como estamos hablando de personas jurídicas, éste tiene que ser forzosamente temporal, tomándose el 2 por 100 del valor real por cada año, sin exceder del 70 por 100. Si el usufructo se establece por un plazo superior a 30 años o por tiempo indeterminado se considera que hay una simulación de la transmisión de la plena propiedad sujeta a condición resolutoria. (Es de destacar que el art. 515 del CC no permite este usufructo *ad eternum* o por más de 30 años a favor de personas jurídicas).

En el supuesto de nuda propiedad, se ha de valorar por el resultado de restar al valor total de los bienes el valor del usufructo.

Si nos encontramos ante derechos de uso y habitación, se aplican las reglas del párrafo anterior, calculando los porcentajes sobre el 75 por 100 del valor total de los bienes usufructuados.

Para los restantes derechos reales, se toma el valor resultante de la capitalización al interés básico del Banco de España, de la renta o pensión anual, excepto si el precio contratado en la constitución del derecho fuese superior.

miento fabril o industrial, estimamos que el valor sería un tercio del beneficio medio del trienio anterior, estimado en función de los impuestos que recaen sobre estos rendimientos, multiplicando por la duración del contrato en años [art. 10.2 j) del TRITP-AJD].

El problema derivado de tomar los valores patrimoniales de los bienes, ante la falta de valores catastrales, radica en que es frecuente que las Entidades Locales no hayan determinado éstos, por lo que el contribuyente observa notablemente incrementada su base imponible y, por ende, su deuda con la Hacienda Pública, lo cual podría traer consigo la responsabilidad patrimonial por inacción de los organismos de los Entes Locales encargados de la gestión del IBI, exigida en virtud del procedimiento regulado en los artículos 139 y siguientes de la LRJ-PAC.

Este sistema de valoración de la base imponible, le otorga en opinión de TOMÉ MUGURUZA, un marcado carácter de impuesto sobre el patrimonio y no de impuesto sobre la renta, que es lo que nos pretende hacer creer el legislador fiscal <sup>66</sup>, aunque por su inserción inicial en los artículos 40 a 64 de la LIS, que se dedican a gravar la obtención de rentas por las sociedades no residentes, LETE ACHIRICA considera que nos encontramos ante un impuesto sobre las rentas de bienes inmuebles <sup>67</sup>.

## VII. CUOTA TRIBUTARIA

El tipo de gravamen aplicable a la base imponible es el 3 por 100 y mediante esta singular operación obtenemos la cuota tributaria. Es de notar que, afortunadamente, fue reducido el tipo impositivo por el artículo 64.3 de la LIS, ya que el apartado segundo de la disposición adicional sexta de la LIRPF establecía un tipo del 5 por 100 susceptible de ser modificado por las leyes anuales de presupuestos, facultad de la que nunca se hizo uso.

Fue esta elevada alícuota proporcional la que llevó a gran parte de la doctrina a calificarlo como una norma pseudosancionadora o pseudoconfiscatoria, ya que es muchísimo mayor que el tipo medio de la alícuota progresiva utilizado para determinar la cuota tributaria del IP de las personas físicas <sup>68</sup>.

Actualmente, también la disposición final primera de la LIRNR autoriza a las leyes de Presupuestos Generales del Estado a modificar los tipos de gravamen, si se estimase conveniente, así como a adaptar el tributo al Derecho Comunitario Europeo.

<sup>66</sup> TOMÉ MUGURUZA, B.: *op. cit.*, pág. 628.

<sup>67</sup> LETE ACHIRICA, C.: *op. cit.*, pág. 127.

<sup>68</sup> *Vid.*, CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *op. cit.*, pág. 6.

## VIII. DEDUCCIÓN DEL GRAVAMEN ESPECIAL

Tenemos que señalar que al igual que para el Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles lo es para la base imponible del IS, la cuota a abonar por este gravamen especial constituye un gasto deducible de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (art. 32.7 de la LIRNR), que corresponda a las entidades no residentes, en función de la modalidad correspondiente (con o sin mediación de establecimiento permanente), lo cual, le hace perder en gran medida su carácter de «sobre-imposición», y no expresando aún a que ejercicio se refiere (al siguiente o al anterior), cuestión que ha de solventarse a favor de la segunda opción para evitar la interposición de solicitudes de devolución de ingresos indebidos <sup>69</sup>.

Este sistema cuota-base de deducción ha sido criticado por MORENO FERNÁNDEZ, ya que no es el sistema más idóneo para evitar la doble imposición, siendo una técnica imperfecta e incluso abusiva, siendo lo adecuado utilizar el sistema de deducción en la cuota del IRNR <sup>70</sup>.

Un problema al respecto de esta deducción puesto de manifiesto por DÍAZ YANES y LÓPEZ-SANTACRUZ, consiste en que este gravamen es un impuesto de carácter anual, mientras que el resto de las rentas adquiridas por entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente se devengaban en la regulación del tributo societario, operación por operación, interpretando el precepto en el sentido de que sólo se puede deducir en la primera declaración de las rentas obtenidas *a posteriori* del ingreso del gravamen, no así en las sucesivas <sup>71</sup>, pero la DGT ha permitido a este respecto el fraccionamiento del pago del gravamen, como veremos en el capítulo dedicado a la gestión, pero actualmente la discusión carece de mucho sentido práctico, ya que el artículo 26.1 c) de la LIRNR viene a establecer que las rentas imputadas correspondientes a bienes inmuebles urbanos de los no residentes en la modalidad de tributación sin establecimiento permanente, se devengan a 31 de diciembre de cada año <sup>72</sup>.

En la regulación del artículo 64 de la LIS, esta cuota constituía gasto deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que le correspondiese a la entidad. A estos efectos disponía *contra legem* el artículo 74.7 del anterior RIRPF, que para que fuese gasto deducible a efectos del IS, tenía que gravar los rendimientos derivados de la explotación del inmueble. Este precepto había que entenderlo tácitamente derogado por la LIS, ya que se oponía a ésta en virtud

<sup>69</sup> VVAA: *Curso Práctico del Impuesto sobre Sociedades*, vol. III, Centro de Estudios Financieros.

<sup>70</sup> MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, pág. 776.

<sup>71</sup> VVAA: *Guía del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1997, pág. 341.

<sup>72</sup> Sin embargo, respecto a los rendimientos se establece que se devengan en la primera de dos fechas: cuando fuesen exigibles o en la fecha del cobro [art. 26.1 a) de la LIRNR]; en lo relativo a las ganancias patrimoniales, cuando se produzcan [art. 26.1 b) de la LIRNR]; y en el resto de supuestos cuando sean exigibles las rentas gravadas [art. 26.1 d) de la LIRNR].

del principio de jerarquía normativa (arts. 9.3 y 31.3 de la CE, art. 6 de la LOPJ, art. 1.2 del CC, art. 11.1 de la LGT y art. 62.2 de la LRJ-PAC -modificado por el art. 18 de la Ley 4/1999, de 13 de enero-), habiendo sido por fortuna expresamente derogado por el apartado tercero de la disposición derogatoria única de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, al haberse promulgado el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## IX. PRORRATEO DE LA CUOTA DEL GRAVAMEN ESPECIAL

Existe una regla especial para el supuesto de que una entidad no residente sea cotitular con otras entidades de los bienes y derechos sujetos al gravamen. En este caso, el impuesto se exige por la parte del valor de los bienes o derechos que corresponda proporcionalmente a la participación de la entidad no residente.

También es procedente el prorrateo en el supuesto de que se cumplan parcialmente los requisitos para gozar de la exención, siendo reducible el impuesto en la proporción correspondiente.

Asimismo, puede considerarse procedente la división del gravamen en los supuestos de *pars domini*, es decir, en los supuestos fácticos en los que el nudo propietario y el poseedor se prorratearían el gravamen, evitándose de esta manera problemas de doble imposición <sup>73</sup>.

Un problema interesante aparece cuando una entidad no residente transmite el usufructo de un inmueble a una persona física individual residente; en este supuesto, CARMONA FERNÁNDEZ y MORENO FERNÁNDEZ, son partidarios de que solamente se puede gravar la nuda propiedad de la entidad <sup>74</sup>, mientras que NAVARRO FAURE aboga por la constitución de una obligación solidaria entre ambos respecto al pago del tributo, en base a una aplicación analógica del artículo 65 de la LHL, que enumera a los sujetos pasivos del IBI <sup>75</sup>, pero esta operación resulta ser de dudosa legalidad en virtud del artículo 23.3 de la LGT, que prohíbe la utilización de la analogía para la extensión del hecho imponible.

<sup>73</sup> VVAA: *Curso Práctico ...*, op. cit., pág. 41.

<sup>74</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, N.: op. cit., pág. 6; MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: op. cit., pág. 809.

<sup>75</sup> NAVARRO FAURE, A.: op. cit., pág. 131.

## X. COLISIONES DEL GRAVAMEN ESPECIAL CON EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL Y EL DERECHO COMUNITARIO FINANCIERO

Una cláusula no exceptuada en el Convenio Hispano-Helvético para evitar la doble imposición (ya que sí lo fue la de intercambio de información) es la cláusula de no discriminación, contenida en el artículo 24 de dicho Tratado:

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.
2. En especial, los nacionales de un Estado contratante que estén sometidos a imposición en el otro Estado contratante, tendrán derecho a idénticas exenciones, desgravaciones y reducciones de impuestos que se concedan, en consideración a cargas familiares, a los nacionales del otro Estado contratante.
3. El término «nacionales» significa:
  - a) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante;
  - b) Todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones, constituidas con arreglo a las Leyes vigentes en un Estado contratante.
4. Un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no será sometido a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este último Estado que realicen las mismas actividades.

Esta disposición no obliga a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones de impuestos que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.
5. Las empresas de un Estado contratante, cuyo capital esté, en todo o en parte, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado contratante, no serán sometidas en el Estado contratante citado en primer lugar a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas las empresas similares del primer Estado.
6. El presente artículo es de aplicación a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación.

MORENO FERNÁNDEZ considera que al incluirse esta cláusula, también estarían exentas del gravamen las entidades residentes en el país alpino, aunque no haya cláusula de intercambio de información en el Convenio para evitar la Doble Imposición con dicho Estado, en virtud de una Resolución de la Corte de Casación Francesa de 21 de diciembre de 1990 (*Cass. ass. plén. arrêt 226 du 21 déc. 1990*) que vino a sostener que por aplicación del artículo 55 de la Constitución de la V República Francesa, el artículo 26 de la Convención Franco-Suiza (no discriminación) prevalece sobre el artículo 990.D del Código General de Impuestos, por lo que no sería aplicable a las sociedades suizas la tasa del 3 por 100 <sup>76</sup>. Para CARBAJO VASCO, fue esta jurisprudencia transpirenaica la que ocasionó la modificación en la redacción de la exacción, fundamentándola no en el criterio de la nacionalidad sino por el contrario en el de la residencia de la entidad <sup>77</sup>, porque de lo contrario se vulneraría el artículo 7 del TCE (modificado y reenumerado como art. 6 del TCE por el art. G del TUE, y modificado por el art. 2.6 del Tratado de Amsterdam, de 2 de octubre de 1997) <sup>78</sup>.

Como es lógico, a igual solución deberíamos llegar en la Península Ibérica, en virtud del artículo 96 de nuestra Carta Magna, en interpretación del cual la doctrina constitucionalista e internacionista le ha otorgado a los Tratados internacionales un *plus* de legitimidad sobre las leyes internas, por lo que el artículo 32 de la LIRNR no sería de aplicación a las sociedades helvéticas.

Siguiendo a NAVARRO FAURE, no se produce una vulneración de este principio de interdicción de la discriminación por la normativa fiscal española, ya que el Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, basa la sujeción al mismo no en la nacionalidad, sino en la residencia de la entidad <sup>79</sup>.

Sin perjuicio de la problemática arriba apuntada, indicamos que existe la posibilidad de que este recargo fiscal pueda ser contrario al Derecho Comunitario Financiero, en concreto, al derecho de establecimiento, que implica la prohibición de restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el espacio territorial de otro Estado de la UE [art. 52 del TCE, modificado por el art. 6.1.31 a) del Tratado de Amsterdam y reenumerado por el mismo instrumento jurídico como art. 43 del TCE] <sup>80</sup>, que impone obligaciones a la Comisión y al Consejo tales como eliminar procedimientos y prácticas administrativas oriundas de la legislación interna o internacional que supongan un obstáculo para la libertad de establecimiento, o «haciendo posible la adquisición y el aprovechamiento de propiedades inmuebles situadas en el territorio de un Estado miembro», siempre que no se vulneren los principios de la Política Agraria Común [art. 54.3 e) del TCE, modificado por art. G del TUE, y reenumerado como art. 44.2 e) del TCE, por el art. 6.1.33 a) del TA], ya que como ha indicado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la diferen-

<sup>76</sup> MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, págs. 795-799.

<sup>77</sup> CARBAJO VASCO, D.: «El Impuesto Especial ...», *op. cit.*, págs. 24-26.

<sup>78</sup> CARBAJO VASCO, D.: «Nuevas Cuestiones ...», *op. cit.*, pág. 63.

<sup>79</sup> NAVARRO FAURE, A.: *op. cit.*, pág. 135.

<sup>80</sup> El artículo 53 del TCE que colisionaba frontalmente con el IEBIENR, según FAUQUIÉ BERNAL (*op. cit.*, pág. 301), fue derogado por el artículo 6.1.32 del Tratado de Amsterdam.

cia de trato entre residentes y no residentes puede calificarse de discriminación en el sentido del Tratado si no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en este punto entre ambas categorías de sujetos pasivos [SSTJCE *Schumacker*, de 14 de febrero de 1995 (*QF* 4/95), *Wielockx*, de 11 de agosto de 1995 (*QF* 16/95) y *Asscher*, de 27 de junio de 1996 (*QF* 14/96)].

Lo indicado en el párrafo anterior puede resultar un enigma, pero el problema radica en qué sucedería si se aplicase el gravamen a alguna de las sociedades tenedoras de acciones (en romano paladino: agencias y sociedades de valores) o *holding*, definidas en la legislación especial luxemburguesa [Ley de 31 de julio de 1929, y el Decreto Gran Ducal de fecha 17 de diciembre de 1938, el cual desarrolla el art. 1.(167)7.b), apdos. 1 y 2 de la Ley de 27 de diciembre de 1937]<sup>81</sup>, según la cual dichas entidades ostentan inmunidad fiscal y secreto bancario frente al Impuesto sobre Sociedades del Gran Ducado, teniendo que pagar únicamente una tasa registral de mantenimiento; o a las rentas que un residente de España obtenga de acciones u otros títulos de sociedades similares; o bien al patrimonio representado por acciones u otros títulos de participación en el capital de tales sociedades que esta persona posee; teniendo en cuenta que estos rendimientos están expresamente excluidos del Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986 (BOE de 4 de agosto de 1987), por el Protocolo Anexo al mismo.

Como es lógico, un abogado o un asesor fiscal alegraría que la tributación de estos rendimientos resulta discriminatoria para las entidades no residentes en virtud de la jurisprudencia del TJCE citada, mientras que un inspector de finanzas o el letrado del Estado considerarían que nos encontramos ante una desigualdad con causas objetivas y razonables que la justifican<sup>82</sup> y ante una ilegítima operación de ingeniería financiera, en base a las mismas resoluciones judiciales.

## XI. GESTIÓN DEL GRAVAMEN ESPECIAL

El gravamen especial se gestiona mediante el sistema de autoliquidación que deben presentar los sujetos pasivos en el mes de enero siguiente a la fecha del devengo.

<sup>81</sup> Hacemos notar que esta legislación luxemburguesa puede ser contraria a su vez a la Directiva 91/308/CEE, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales; a la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes; a la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977, sobre asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas, y sobre el Patrimonio de las Personas Físicas; y a la Directiva 79/1970/CEE, de 6 de diciembre de 1979, sobre asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>82</sup> *Vid.*, STCs 23/1981, de 10 de julio, 7/1982, de 26 de febrero, 49/1982, de 14 de julio, 67/1982 de 15 de noviembre, 83/1984, de 24 de julio, y por todas, 216/1991, de 14 de noviembre.



En caso de no producirse esta autoliquidación en el plazo indicado se procede a la apertura del procedimiento de apremio, con la singularidad de que se ejecuta sobre los mismos bienes inmuebles que constituyen el hecho imponible, bastando a estos efectos como título para la iniciación del citado procedimiento, la doble certificación expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto, así como de la cuantía del mismo, aunque BLESÁ BAGUENA estima que no se debe prescindir del procedimiento regulado en los artículos 124 y siguientes del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que se refieren al embargo de bienes inmobiliarios<sup>83</sup> y, según MORENO FERNÁNDEZ, se está constituyendo una doble garantía a favor de la Administración ya prevista en la normativa general financiera: la hipoteca legal y tácita (art. 73 de la LGT) y el derecho general de afección (art. 74 de la LGT)<sup>84</sup>.

Sin perjuicio de lo arriba apuntado, la DGT ha estimado que la cuota de este tributo puede ser fraccionada o periodificada en función de las liquidaciones a efectuar por la entidad en el año fiscal, con la finalidad de poder deducirlo totalmente, haciendo constar dicho fraccionamiento en las declaraciones del IS<sup>85</sup>.

Para concluir, mantiene PÉREZ RODILLA al respecto de los medios de prueba y su valoración que resulta aplicable el artículo 115 de la LGT, que se remite a los artículos 1214-1253 del CC y 578-666 de la LEC<sup>86</sup>.

## XII. DEBERES FORMALES

El artículo 7.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (RIRNR) (al igual que el art. 69.1 del RIS) viene a establecer que se ha de presentar una declaración por cada uno de los inmuebles ubicados en el territorio español, ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre el inmueble objeto de gravamen.

No obstante, simplifica notablemente la autoliquidación el último párrafo del artículo 7.1 del RIRNR, al permitir presentar una única relación en la que se indiquen separadamente cada uno de los inmuebles, siempre que éstos estén ubicados en una misma Delegación de la AEAT.

<sup>83</sup> BLESÁ BAGUENA, A.: *op. cit.*, pág. 188.

<sup>84</sup> MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *op. cit.*, pág. 821.

<sup>85</sup> Contestación de la DGT de 18 de noviembre de 1994.

<sup>86</sup> PÉREZ RODILLA, G.: «El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes», *Revista Hacienda Pública Española (Cuadernos de Actualidad)*, n.º 10, 1991, pág. 296.

Hay que tener en cuenta que se ha suprimido el trámite de concesión o denegación de la exención previsto en los cuatro últimos párrafos del anterior artículo 74.6 del RIRPF, ya que, en la situación actual, la exención es automáticamente aplicada por el sujeto pasivo, sin perjuicio de que la AEAT pueda emprender una inspección fiscal para comprobar la veracidad de las alegaciones de aquél <sup>87</sup>.

No obstante, para el reconocimiento de la exención del artículo 32.5 b) de la LIRNR, el mismo precepto exige la presentación de una declaración en la que se ha de indicar:

- Enumeración de los inmuebles poseídos sitios en territorio nacional.
- Identificación de las personas físicas detentadoras en última instancia de su capital o patrimonio.
- Nacionalidad, residencia fiscal y domicilio de la entidad sujeta al gravamen.
- Nacionalidad, residencia fiscal y domicilio de las personas físicas detentadoras del capital.
- Certificación de la residencia fiscal de la entidad, expedida por la Administración Tributaria competente del Estado correspondiente.
- Igual certificación, pero con respecto a las personas físicas tenedoras del capital.

A lo cual hay que añadir en opinión de FAUQUIÉ BERNAL, el último recibo del IBI, para así poder acreditar el valor catastral del inmueble, ya que nos encontramos ante una declaración-liquidación o autoliquidación <sup>88</sup>.

A estos efectos, el artículo 7.4 del RIRNR (como en su tiempo hizo el art. 69.8 del RIS) faculta al Ministerio de Economía y Hacienda para establecer los modelos de declaración para este impuesto, lo que se hizo efectivo mediante la Orden de 28 de diciembre de 1992 (la cual como señala FAUQUIÉ BERNAL, se publicó en el BOE, tres días antes de que finalizase el plazo para la declaración <sup>89</sup>, y se mantuvo en vigor por la disp. trans. vigésima primera de la LIS), la cual fue adaptada a la LIS de 1995 por la Orden de 23 de diciembre de 1996, siendo ambas Órdenes Ministeriales derogadas por la Orden de 23 de diciembre de 1997 (que conservaba su vigencia en virtud de lo dispuesto en el apartado ter-

<sup>87</sup> Vid., VVAA: *Guía del Reglamento ...*, op. cit., pág. 339.

<sup>88</sup> FAUQUIÉ BERNAL, R.: op. cit., pág. 296.

<sup>89</sup> Op. cit., pág. 295.

cero de la disp. derog. única de la LIRNR y el apartado segundo de la disp. derog. única del RD 326/1999, de 26 de febrero), la cual mereció en sede doctrinal la calificación de «encíclica tributaria», por su alcance *urbi et orbe* <sup>90</sup>, por la que se establece a estos efectos en su apartado sexto el Modelo 213 vigente desde el 31 de diciembre de 1992, modelo que todavía es utilizado en virtud de la regulación posterior, simplificadora y derogatoria de todo el *maremagnum* ordenancista anterior, contenida en la Orden Ministerial de 22 de diciembre de 1999, que viene a crear dos Modelos 213, uno en pesetas y otro en euros.

No obstante, hemos de decir en su defensa que todas estas Órdenes Ministeriales han solventado y solventan todos los problemas que podrían suscitarse al respecto de las inmunidades diplomática y consular de los Estados y Organizaciones Internacionales ya que excluye de la obligación de presentar declaración a los Estados, Instituciones Públicas Extranjeras y a los Organismos Internacionales. Imaginemos que si un Embajador no realizase la autoliquidación vería expropiada su Embajada, lo cual acarrearía la responsabilidad internacional del Estado Español por la inviolabilidad fiscal de los locales de misiones diplomáticas establecida en el artículo 23 del Convenio de Viena de 18 de abril de 1961, sobre Relaciones Diplomáticas [Instrumento de Ratificación de 21 de febrero de 1967 (BOE de 24 de enero de 1968)].

Una irónica situación se produjo en el momento del primer devengo del impuesto (31 de diciembre de 1992), cuando la Administración aún no había dictado resolución al respecto de los trámites de concesión de exenciones, permitiéndose por una instrucción de la DGT <sup>91</sup> la suspensión del pago del gravamen en tanto en cuanto no se resolviesen los recursos planteados sobre la entrada del sujeto pasivo en alguna de las exenciones; no obstante, dicho órgano optó por motivar las denegaciones (recordemos que es una potestad discrecional, aunque debería ser reglada) en base a que las entidades residían en paraísos fiscales, a pesar incluso, de haber sido aportados por las sociedades foráneas documentos legitimados por fedatario público extranjero.

La doctrina administrativa no ha sido muy benevolente con los recurrentes de estas resoluciones, habiendo desestimado supuestos de identificación del representante legal de la entidad no residente en España [RTEAC de 19 de octubre de 1994 (JTA 1538)], de entrega de fotocopias autenticadas del certificado de titularidad de las acciones [RRTEAC de 14 de diciembre de 1994 (JTA 1685) y de 25 de enero de 1995 (JTA 307)], o la entrega de documento notarial en vez de la comunicación auténtica del representante legal [RTEAC de 19 de abril de 1995 (JTA 698)], considerando imprescindible esta comunicación [RRTEAC de 3 de octubre de 1995 (JTA 1496) y de 22 de noviembre de 1995 (JTA 1693)] o que no se acredite la relación de fiducia entre titulares directos

<sup>90</sup> Asociación de Asesores Fiscales: «La Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1997: casi una encíclica tributaria», *QF*, n.º 7, 1998, pág. 39.

<sup>91</sup> RDGT de 22 de enero de 1993, por la que se dictan instrucciones complementarias sobre el cumplimiento de la obligación de declaración del Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.

e indirectos del capital social [RTEAC de 11 de enero de 1995 (JTA 218)], o cuando no se justifica la pertenencia de todas y cada una de las acciones [RRTEAC de 6 de septiembre de 1995 (JTA 1413 y 1415)], concediéndose la exención cuando se alega esta relación fiduciaria, incluso si la entidad reside en un paraíso fiscal [RRTEAC de 11 de enero de 1995 (JTA 296), y de 8 de febrero de 1995 (JTA 376)], estableciendo asimismo que la DGT tiene la facultad de exigir la presentación de los justificantes que considere necesarios para la constatación de los datos indicados en la declaración [RTEAC de 14 de diciembre de 1994 (JTA 1710)], inclusive todo tipo de documentos notariales y registrales para acreditar la relación fiduciaria antedicha [RTEAC de 24 de mayo de 1995 (JTA 934)].