



# El discutible Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Pautas para su conveniente reforma, actualización o incluso supresión

**Antonio Cubero Truyo**

**Luis Toribio Bernárdez**

*Departamento de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Sevilla*

## Extracto

Aunque se denomine de manera genérica «Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes», esta figura debería llamarse en realidad «Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades residentes en paraísos fiscales», para que el título informara con propiedad acerca de los auténticos destinatarios, que son exclusivamente las entidades que residen en los países o territorios calificados como paraísos fiscales. Se trata de una figura polémica, de dudosa constitucionalidad, al mezclar el aparente objetivo impositivo con el puramente sancionador. Y en la actualidad, su problema radica en que la enumeración reglamentaria de paraísos fiscales, aprobada en el lejano 1991, requiere una urgente actualización, que debe efectuarse teniendo en cuenta las aportaciones de la OCDE y de la Unión Europea, que están publicando en los últimos tiempos listas negras de jurisdicciones no cooperantes a efectos fiscales.

**Palabras clave:** no residentes; paraísos fiscales; inmuebles; Unión Europea; OCDE.

Fecha de entrada: 23-07-2019 / Fecha de aceptación: 27-08-2019 / Fecha de revisión: 14-11-2019

**Cómo citar:** Cubero Truyo, A. y Toribio Bernárdez, L. (2019). El discutible Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Pautas para su conveniente reforma, actualización o incluso supresión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 441, 41-70.



# The controversial Special Tax on real estate of non-resident entities. Guidelines for its desirable reform, updating or even suppression

Antonio Cubero Truyo  
Luis Toribio Bernárdez

## Abstract

Although generically referred to as «Special Tax on real estate of non-resident entities», this figure should actually be called «Special Tax on real estate of entities resident in tax havens», so that the title would properly inform about the real recipients, which are exclusively entities residing in countries or territories qualified as tax havens. It is a controversial figure, of doubtful constitutionality, mixing the apparently tax objective with the purely sanctioning one. And its problem today is that the legal enumeration of tax havens, approved in 1991, requires urgent updating, which must be carried out considering the contributions of the OECD and the European Union, which are recently publishing blacklists of non-cooperating jurisdictions for tax purposes.

**Keywords:** non-residents; tax havens; real state; European Union; OECD.

**Citation:** Cubero Truyo, A. y Toribio Bernárdez, L. (2019). El discutible Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Pautas para su conveniente reforma, actualización o incluso supresión. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 441, 41-70.



## Sumario

1. Introducción. La proliferación de gravámenes «especiales» en nuestro ordenamiento
2. Elementos configuradores del gravamen especial sobre bienes inmuebles
3. ¿Retrata el hecho imponible el verdadero objeto impositivo?
  - 3.1. Adscripción al IRNR, aunque el criterio de sujeción no se basa en la renta. Deslinde con el régimen de imputación de rentas inmobiliarias
  - 3.2. ¿Podría considerarse un impuesto sobre el patrimonio o se trata de una sanción encubierta por los eventuales tributos eludidos?
  - 3.3. Otras particularidades significativas del gravamen especial: su admisión como gasto deducible
4. Propuesta de reforma de su denominación. Referencia directa a las entidades residentes en paraísos fiscales
5. Propuesta de actualización del elemento subjetivo del gravamen especial. Las dudas sobre la vigente clasificación de paraísos fiscales en un contexto de publicación de listas acreditadas por parte de la OCDE y de la Unión Europea
  - 5.1. Son paraísos fiscales los enumerados en el Real Decreto 1080/1991, salvo aquellos que hayan firmado con España convenio o acuerdo de intercambio de información
  - 5.2. ¿Puede concederse algún grado de eficacia jurídica a los criterios de actualización introducidos en la ley si no han sido atendidos a nivel reglamentario?
  - 5.3. Las listas de paraísos fiscales de la OCDE y de la Unión Europea. Discrepancias reseñables con la lista interna derivada del Real Decreto 1080/1991
6. Conclusiones. Un polémico gravamen especial en situación transitoria, a la espera de la adaptación del catálogo reglamentario de paraísos fiscales

Referencias bibliográficas

## 1. Introducción. La proliferación de gravámenes «especiales» en nuestro ordenamiento

El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes constituye una figura claramente atípica en el panorama de nuestro sistema tributario. Y el primer síntoma de ese carácter heterodoxo lo encontramos en su propia nomenclatura; el hecho de calificarse como gravamen «especial» ya nos da pistas de la dificultad de su encaje en las categorías ordinarias<sup>1</sup>. ¿Qué motivos pueden conducir a calificar una figura impositiva como especial? Nosotros consideramos que debería evitarse esa adjetivación, dado que ya tiene un destino tradicional en el ámbito de los impuestos indirectos que gravan consumos específicos. Los impuestos especiales son los impuestos especiales, valga la redundancia (impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, sobre hidrocarburos, sobre las labores del tabaco, sobre determinados medios de transporte, sobre el carbón, sobre la electricidad...<sup>2</sup>), y convendría evitar coincidencias terminológicas en figuras que no encajan en ese bloque consolidado. Una cosa es hablar de regímenes especiales en el seno de un impuesto y otra cosa es que se hable de gravámenes especiales, dándoles entidad equiparable a la de un impuesto. Pero lo cierto es que a pesar de nuestros reparos, la denominación está cada vez más extendida en el ordenamiento tributario español, ya sea de manera total (gravamen especial al completo) o parcial (gravámenes con referencias a algún tipo de especialidad)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> En relación con el carácter atípico o heterodoxo, nos remitimos a un reciente trabajo monográfico sobre las figuras tributarias asistemáticas de nuestro ordenamiento: Cubero Truyo (2018).

<sup>2</sup> Hemos enumerado los impuestos recogidos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

<sup>3</sup> Hay que agradecer que las más recientes figuras tributarias que se encuentran en proceso de gestación (estamos pensando en proyectos de ley que caducaron con la disolución de las Cortes y que probablemente se retomarán en la nueva legislatura), si se formulan como verdaderos impuestos, aunque también encontramos «especialidades» a la hora de la denominación por la que son usualmente conocidos: el impuesto sobre las transacciones financieras (o «tasa Tobin») y el impuesto sobre determinados servicios digitales (o «tasa Google»); y «especialidades» –por no llamarlas irregularidades– a la hora de definir su naturaleza (por ejemplo, ¿es realmente un impuesto indirecto, como decía el proyecto de ley, el impuesto sobre determinados servicios digitales, con un gravamen del 3% sobre los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios digitales?).

Si tratamos de deducir las razones que llevan al empleo de esta nomenclatura, en algunos casos la razón se encuentra en la naturaleza transitoria o temporalmente acotada con que se plantea el gravamen. Así, y precisamente en el mismo ámbito de los sujetos no residentes, tuvo carácter transitorio el *Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español*, que estuvo vigente durante el año 2012. En concreto, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, añadió la disposición adicional decimoquinta al texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, estableciendo un gravamen especial o transitorio orientado a las sociedades constituidas en paraísos fiscales o a sus socios, incentivando el reparto de dividendos y la venta de las acciones, de modo que llegaran a España los beneficios de dichas entidades. Obsérvese que, aunque adoptara la forma de gravamen especial a un tipo del 8 %, se trataba en realidad más que de un gravamen, de un beneficio fiscal, puesto que, sin este régimen, las rentas afectadas tributarían al tipo general del impuesto sobre sociedades (IS), considerablemente más elevado. Como hemos indicado, la aplicabilidad de la ventaja tenía vigencia limitada al año 2012<sup>4</sup>.

Otras medidas transitorias de gran importancia han adoptado denominaciones emparentadas en alguna medida con esta definición de «gravamen especial». Por un lado, la medida conocida como amnistía fiscal, introducida en el mismo real decreto-ley que acabamos de citar, y que fuera posteriormente declarada inconstitucional<sup>5</sup>, recibió el nombre formal de «declaración tributaria especial», coincidiendo en el calificativo de especial, si bien en ese caso se subrayaba más el carácter de declaración que el de gravamen. Por otro lado, el gravamen complementario a la cuota íntegra estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) introducido por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, y que estuvo vigente durante los ejercicios 2012, 2013 y 2014 (en este último año mediante prórroga establecida por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre), al que se quiso dar el rol de gravamen relativamente autónomo, aunque por supuesto al mismo resultado se hubiera llegado modificando la tarifa estatal con efectos para los periodos afectados.

En el caso del gravamen especial sobre bienes inmuebles, no parece que pueda hablarse de transitoriedad, pues lleva ya 28 años vigente (aunque ese dato tampoco es significativo, como lo prueba el impuesto extraordinario sobre el patrimonio que introdujera en los albores de la democracia la Ley 50/1977, de 14 de diciembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, advirtiendo que se trataba de un impuesto «excepcional y transitorio», y que no llegó a eliminarse sino que se consolidó como un impuesto con vigencia ya indefinida en la Ley 19/1991, de 6 de junio, y fue en cambio a partir de ahí, al dejar de denominarse extraordi-

<sup>4</sup> Se estableció la presentación de la declaración en el modelo 250. Véase la Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, por la que se aprueba el modelo 250, Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español (BOE de 4 de junio).

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 73/2017, de 8 de junio (NCJ062508).

nario, cuando sí hemos ido viendo cómo desaparecía y reaparecía y cómo de hecho tiene que seguir siendo renovado cada año). La transitoriedad del gravamen especial solo podría entenderse como la aspiración a que los paraísos fiscales desaparezcan, dado que es ahí donde se sitúa el punto de mira del mismo, como más adelante concretaremos, mas no creemos que ello influyera en absoluto en su calificación como «especial».

Pero continuando con el análisis de las causas de utilización de esta terminología, en determinados casos, la elección del calificativo «especial» por parte de nuestro legislador parece que pueda ir motivada por la aplicación de un tipo de gravamen distinto al establecido con carácter general dentro de un impuesto. No es casualidad que en el seno del IRPF haya dos grupos de rentas a los efectos de la aplicación de distintas tarifas, y se distingan como parte general y parte «especial», enlazando con el título de gravamen «especial» al que ahora nos estamos refiriendo. En esa línea, particular atención merece el gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, que se desprende de los tipos del IRPF, estableciendo un porcentaje fijo del 20 %. En el caso que nos ocupa, el gravamen especial sobre bienes inmuebles tiene un tipo de gravamen ciertamente diferente al tipo aplicable con carácter general, pero ni la especialidad en el tipo resulta extraña en el ámbito del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) (donde hay una amplia casuística de tipos impositivos particulares; podemos destacar el caso de las pensiones, que es especialmente llamativo porque se aplica una escala progresiva, anómala en un impuesto como el de los no residentes, y se aplica al importe anual de la pensión, nueva anomalía en un impuesto instantáneo que grava con separación cada renta percibida o devengada), ni la especialidad en el tipo es la mayor ni probablemente la más significativa de las diferencias con el régimen general del IRNR, como a continuación iremos reflejando.

## 2. Elementos configuradores del gravamen especial sobre bienes inmuebles

Haciendo un repaso a la regulación del gravamen especial, que se encuentra instalada en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (aprobado por RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo –TRLIRNR–), en concreto, en el capítulo VI, artículos 40 a 45, observamos que quedan sujetas al mismo las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre estos (art. 40). Se trata de una respuesta a las inversiones inmobiliarias realizadas en territorio español por este tipo de sociedades constituidas en paraísos fiscales, que a menudo se constituyen para evitar los tributos que corresponden a las operaciones inmobiliarias si se efectuaran por sujetos residentes en España<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Aunque estamos subrayando que las sociedades residentes en paraísos fiscales pueden estar con frecuencia controladas por sujetos residentes, también pueden estarlo sin duda por sujetos residentes en

La configuración se completa con una serie de exenciones (art. 42), que contribuyen a depurar cuál es el verdadero objetivo de este tributo. Así, el gravamen especial no será exigible a los Estados e instituciones públicas extranjeras y a los organismos internacionales; a las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble; ni a las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos. Son casos en los que el ánimo elusivo parece quedar suficientemente descartado.

En cuanto a los elementos cuantificadores, la base imponible (art. 41) está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles y el tipo de gravamen (art. 43) es del 3 %.

El devengo se produce el 31 de diciembre de cada año (art. 45.1). Se trata, por tanto, de un impuesto periódico, si bien inscribible en la categoría de impuestos periódicos sin periodo impositivo esbozada en el artículo 10.2 de la Ley general tributaria (LGT), ya que el único dato relevante es el que nos ofrece la situación del inmueble a 31 de diciembre, al margen de cuáles hayan sido las circunstancias en otros momentos del año.

El plazo de declaración se sitúa en el mes de enero siguiente a cada devengo (art. 45.1). El modelo de declaración-autoliquidación es el modelo 213, aprobado por Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

Por último, el gravamen se rodea de garantías reforzadas, lógicas tratándose de un instrumento tributario orientado hacia el control o la persecución del fraude. De esta manera, ante la falta de autoliquidación e ingreso en plazo, la exigibilidad del gravamen no necesita de una liquidación administrativa sino que puede abordarse directamente el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles, siendo título suficiente para su iniciación la certificación expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía (art. 45.2). Además, cuando se transmitan los inmuebles situados en territorio español por entidades sujetas al gravamen especial, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe correspondiente a dicho gravamen especial, si no se hubiera hecho efectivo (art. 45.3).

### **3. ¿Retrata el hecho imponible el verdadero objeto impositivo?**

Una muestra significativa de la irregularidad de la figura viene representada por la inexistencia en su regulación de un precepto en el que se defina expresamente el hecho

---

otros países, que se sienten atraídos por el mercado inmobiliario español. Podemos en esa línea hacer referencia a la atracción que despierta la adquisición de inmuebles en España para personas físicas extranjeras que pueden incluso trasladar su residencia fiscal a nuestro país, situaciones analizadas por Marín Consarnau y Rivas Nieto (2018).

imponible, como es habitual (como parece obligado) en cualquier tributo, sino que se elude en todo momento el empleo del término hecho imponible y, en su lugar, el artículo inicial de la regulación lleva la denominación de «sujeción» y señala que las entidades residentes en paraísos fiscales que sean propietarias o posean en España bienes inmuebles «estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial».

### 3.1. Adscripción al IRNR, aunque el criterio de sujeción no se basa en la renta. Deslinde con el régimen de imputación de rentas inmobiliarias

Cuando el artículo 40 del TRLIRNR alude a la sujeción «al impuesto», resulta obligado plantearse a qué impuesto se refiere y parece inevitable concluir que se trata de una sujeción al IRNR, no solo porque ese es el cuerpo normativo en el que se ubica, sino porque así se ratifica en el encabezamiento del modelo 213 de autoliquidación. Conviene recordar en este sentido que en su nacimiento sí se denominaba «impuesto» («Impuesto Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes») y no estaba incorporado al texto legal ordinario del impuesto sobre la renta, sino que se regulaba separado en una disposición adicional, la disposición adicional sexta de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Fue más adelante la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, la que adoptó la fórmula de gravamen especial en lugar de impuesto, introduciendo ya su reglamentación en el seno de la regulación general de la imposición sobre la renta de los sujetos no residentes (la entonces llamada «Obligación real de contribuir», que no era sino un título, el título VII, dentro de la Ley del impuesto sobre sociedades<sup>7</sup>). Maniobra que fue corroborada por la Ley 41/1998, la primera ley dedicada en exclusiva al IRNR. La denominación y la ubicación vienen a significar que no nos hallamos ante un tributo autónomo sino ante una modalidad particular integrada en el IRNR. Se comprende entonces que no se afronte de manera expresa la descripción del hecho imponible del gravamen especial, porque el hecho imponible ha de ser el mismo del verdadero impuesto aplicable, hecho imponible que ya viene globalmente definido en el artículo 12 del mismo TRLIRNR: «Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español».

Sin embargo, no es fácil cohonstar tal hecho imponible (la obtención de rentas) con el verdadero presupuesto desencadenante del gravamen, que no es la percepción de un ingreso sino la mera titularidad de un inmueble. La circunstancia que legalmente da lugar a la imposición no viene vinculada a la obtención de renta, de manera que el hecho imponible

<sup>7</sup> En este texto ya sí se ponía de manifiesto la intención de aclarar que el gravamen especial no es un impuesto en sí mismo sino que forma parte de otro impuesto más amplio, el que grava con carácter general la renta. En aquella época en la que todavía no existía el IRNR, el gravamen especial implicaba la sujeción al IS: «Las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España por cualquier título bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades mediante un gravamen especial» (art. 64.1 de la Ley 43/1995).



material o *de facto* del gravamen especial resulta ajeno o independiente de la misma. Lo cual provoca en este caso que realmente no parezca un gravamen sobre la renta, no aparente una categoría más de renta. La regla de sujeción establecida le imprime a la figura una naturaleza jurídica discutible (y eso puede explicar que no se inserte con plena normalidad en el IRNR, sino que se acoja la fórmula del gravamen especial).

Ahora bien, podríamos intentar salvar la configuración como gravamen sobre la renta argumentando que existen otras especies en el seno de los impuestos sobre la renta donde tampoco se produce la percepción tangible de un ingreso y ello no es óbice para respetar la presencia del hecho imponible «renta». Estamos pensando en el régimen de imputación de rentas inmobiliarias que afecta a los inmuebles en manos de personas físicas, tanto en el IRPF como en el IRNR. Como es sabido, el Tribunal Constitucional (TC), en la Sentencia 295/2006, de 11 de octubre (NFJ024032), consideró válida la imputación porque no se trataba a su juicio de una renta ficticia sino de una renta potencial y, en esa medida, se respetaba el principio de capacidad económica<sup>8</sup>. Para el tribunal, la renta imputada integra:

[...] la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real –no hay un ingreso efectivamente producido– sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que «renuncia» su titular –el que podría obtenerse mediante su arrendamiento– estamos ante una «renta potencial» susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

De la misma manera que en relación con el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas había afirmado en la STC 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269), que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas era un factor «por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial». Haciendo el paralelismo, ¿puede considerarse que el gravamen especial pretende gravar la renta potencial de los inmuebles en manos de entidades no residentes? El hecho de que se declare la exención de las entidades que desarrollan explotaciones económicas así parece indicarlo (sería el trasunto de la exclusión de la imputación de renta inmobiliaria en el IRPF cuando los inmuebles están afectos a actividades económicas).

Sin embargo, es evidente que hay diferencias significativas entre la imputación y el gravamen especial que impiden extraer la conclusión de que nos hallamos ante una simple fórmula de imputación de rentas potenciales o al menos la dificultan.

---

<sup>8</sup> Es importante resaltar que no puede tratarse de una renta ficticia porque según la doctrina del máximo intérprete de la Constitución, el principio de capacidad económica quiebra «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4 –NFJ002247–).

Por un lado, la notable distancia que se observa a la hora de la cuantificación. Téngase en cuenta que, aunque en ambos institutos se utiliza la referencia del valor catastral en el proceso de cuantificación, en un caso el valor catastral es directamente la base imponible (así ocurre en el gravamen especial), mientras que en el otro caso el valor catastral es solo el punto de partida para la determinación de la base imponible, que se calcula aplicando un porcentaje sobre dicho valor catastral. Es decir, los porcentajes que se aplican sobre el valor catastral tienen un significado absolutamente diferente: en el gravamen especial el porcentaje del 3 % que se aplica al valor catastral es el tipo de gravamen y, por tanto, el resultado de su aplicación es ya la cuota tributaria; en la imputación de renta inmobiliaria el porcentaje que se aplica al valor catastral (del 2 o del 1,10 %) no es el tipo de gravamen sino un coeficiente para la determinación de la renta potencial imputable, de manera que el resultado de su aplicación es la base imponible y sobre ella hay que aplicar después el tipo de gravamen del impuesto para la determinación de la cuota (ya sean los tipos de gravamen del IRPF para los sujetos residentes, ya sea el tipo general del 24 % en el IRNR o del 19 % si la persona física no residente residiera en un Estado miembro de la Unión Europea). Está claro que las respectivas bases imponibles son muy diferentes y suponiendo que la base imponible representa la medición del hecho imponible, cuesta concluir que nos hallamos ante un mismo hecho imponible (la obtención potencial de renta). ¿Cómo va a admitirse que la estimación de la renta anual se haga coincidir con el valor patrimonial del bien generador de la renta? ¿Tiene sentido esa identificación o equiparación patrimonio-renta (por mucho que el valor patrimonial empleado pueda ser –o al menos así era secularmente– inferior al real)?

Adviértase, no obstante los reparos expuestos, que en nuestro ordenamiento a veces las diferencias en la definición de la base imponible tratándose de un mismo hecho imponible pueden ser salvadas o contrarrestadas mediante la fijación del correspondiente tipo de gravamen. Por ejemplo, si la base imponible del IRNR sin establecimiento permanente consiste en general en la contraprestación íntegra percibida, sin posibilidad de deducir gastos, en contraste con la imposición sobre la renta de residentes o establecimientos permanentes, donde la base imponible es la renta neta, ello se compensa estableciendo un tipo de gravamen menor en el caso de la imposición sobre las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (aunque esta diferencia de tipos se haya ido diluyendo a medida que el tipo de gravamen del IS ha ido descendiendo desde el 35 hasta el actual 25 %, muy cercano ya al tipo general del 24 % de los no residentes sin establecimiento permanente, mínimamente inferior a estas alturas). Siguiendo el razonamiento, el tipo impositivo del gravamen especial sería claramente más bajo que el del IRNR con la finalidad de equilibrar los respectivos resultados. Aun así, sigue existiendo una diferencia ostensible entre la renta potencial que estaría tratando supuestamente de retratar el gravamen especial, que sería más de seis veces superior a la que se refleja en el régimen de imputación aplicable a las personas físicas. En efecto, si nos fijamos en el resultado final, combinando bases y tipos, el 3 % del valor catastral es muy superior a lo que pagaría una persona física no residente por la imputación: el 24 % de un 2 % sería solo un 0,48 % del valor catastral. Esta desproporción comparativa estaría de algún modo contradiciendo que el objetivo natural del gravamen especial consista en sujetar la renta potencial del inmueble como manifestación irreprochable de capacidad contributiva.

Por otro lado, encontramos una diferencia adicional relevante entre el régimen de imputación de rentas de las personas físicas, que distingue dos porcentajes aplicables en función de si el valor catastral ha sido revisado o no en los diez periodos impositivos anteriores, y el régimen del gravamen especial, que aplica en todo caso el mismo porcentaje del 3 %, sea cual sea la situación temporal de los valores catastrales. A nuestro juicio, no puede dejar de resaltarse el hecho de que en este gravamen especial se prescinda del dato de la actualización o no del valor catastral, porque ello supone asumir una disparidad objetiva en el resultado de gravamen, que revelaría que no existe una medición justificada de la renta potencial de los inmuebles. O cuando menos, se refleja cierta despreocupación por la coherencia final de los cálculos, que nos parece inaceptable desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria. Recordemos que el TC, en la ya citada Sentencia 295/2006, declaró la inconstitucionalidad de la anterior regla de cuantificación de la renta imputada del IRPF, por vulneración del principio de igualdad del artículo 31.1 de la Carta Magna, dado que para inmuebles idénticos se podían aplicar valores diferentes: el valor catastral o el de adquisición o el comprobado por la Administración, si estos últimos eran superiores, con lo cual la adquisición más o menos reciente del inmueble se convertía en factor decisivo del cómputo de la renta imputada, sin justificación alguna. En nuestro caso sería al contrario, pues se produce la aplicación de un mismo gravamen ante inmuebles con un valor catastral formalmente igual pero materialmente diferente, si uno está actualizado y otro no. Pero sobre todo, nos interesa destacar que el TC afirmaba que cuando nos encontramos no ante rentas reales sino ante rentas potenciales, las que teóricamente podrían percibirse, no cabe diferenciación entre la renta imputada a dos inmuebles idénticos, porque «la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica»; y *a contrario sensu*, la disparidad de las características de los inmuebles, unos con valor catastral actualizado y otros no, debería arrastrar inexorablemente la disparidad de capacidad económica gravable. Desde nuestra perspectiva, si se quiere defender la validez constitucional del gravamen especial arguyendo que se trata de una lícita imputación de rentas potenciales, resultaría obligado perfilar el tipo de gravamen según se haya producido o no la revisión catastral. Adoptando matemáticamente las mismas pautas del régimen de imputación en el IRPF, el tipo del gravamen especial cuando el valor catastral haya sido revisado en los 10 años anteriores debería reducirse del 3 al 1,65 % (justo en la proporción en que se reduce el coeficiente de imputación del 2 al 1,10 %).

Por último, en el régimen de imputación de rentas el resultado de la aplicación del coeficiente sobre el valor catastral arroja una base que tiene de suyo carácter anual (se calcula así lo que sería la renta potencialmente perceptible durante todo un año), de modo que se establece la necesaria reducción o prorrateo de la renta en función de la situación del inmueble durante el periodo impositivo, si es que ha habido una parte del periodo en la que no concurría dicha potencialidad. En cambio, en el gravamen especial no existe posibilidad de aplicación de una regla de proporcionalidad que atienda a las circunstancias acaecidas a lo largo del año en torno a la propiedad o posesión del inmueble (adquisición por la entidad no residente dentro del propio año en cuestión, fundamentalmente). El único factor relevante es que la propiedad o posesión concorra el día del devengo del gravamen, esto

es, el 31 de diciembre de cada año. Y la supuesta renta potencial será siempre la misma. Como ya apuntábamos, nos hallaríamos entonces ante una muestra de esa especie que el artículo 10.2 de la LGT vino a bautizar como impuestos periódicos *sin periodo impositivo*, especie cuyo exponente más destacado lo constituye el impuesto sobre el patrimonio (IP), lo cual revela un parentesco elocuente entre ambas figuras.

### 3.2. ¿Podría considerarse un impuesto sobre el patrimonio o se trata de una sanción encubierta por los eventuales tributos eludidos?

Ante las dificultades que acabamos de notar que surgen cuando se plantea el gravamen especial como una suerte de régimen de imputación de rentas inmobiliarias potenciales, tenemos que ensayar otra vía de caracterización de la figura, que se fijaría más en la superficie formal de su regulación, aceptando que si la base imponible es el valor catastral, esto es, el valor patrimonial del bien inmueble, la manifestación de capacidad económica que se está gravando no es la renta sino el patrimonio. Si no se puede dudar que el impuesto sobre bienes inmuebles es un impuesto sobre el patrimonio, por qué vamos a hacerlo con el gravamen especial, teniendo ambos idéntica base imponible. Además, el hecho de que no exista un impuesto sobre el patrimonio de las personas jurídicas (no se produce solapamiento por consiguiente) avalaría la idea de que se ha establecido una imposición patrimonial para determinadas entidades no residentes utilizando una materia imponible virgen a nivel del poder tributario estatal.

Sin embargo, la conclusión sobre el carácter patrimonial de este tributo, ¿puede sostenerse sin violentar el rotundo pronunciamiento del legislador, que inserta de manera expresa al gravamen especial en el seno del IRNR<sup>9</sup>? Es cierto que en las conclusiones sobre la verdadera caracterización de un tributo, debe prevalecer la naturaleza material por encima del *nomen iuris*, como ha dejado claro el TC en supuestos tan señalados como el de la tasa sobre el juego, que en puridad era un impuesto<sup>10</sup>. Pero antes de transformar las definiciones legales, debemos conceder a la ley el beneficio de la presunción de corrección de sus posiciones. Venimos haciendo el intento de admitir que es un impuesto sobre la renta, basándonos en la hipótesis de la renta potencial, aunque nos hemos encontrado obstáculos al observar diferencias sustanciales con el prototipo de renta potencial representado por el régimen de imputación de rentas inmobiliarias. Hay otra vía que sería clarificar que la renta potencial que se imputa en el gravamen especial no es, o no es solamente, la renta que pudiera derivar de los ingresos procedentes del arrendamiento del inmueble, sino otro tipo de

<sup>9</sup> Esta contradicción interna se refleja en la caracterización que del gravamen especial hace Carmona Fernández (2018, p. 60), como una «modalidad impositiva singularísima, de corte patrimonial pero habitante dentro del IRNR».

<sup>10</sup> STC 296/1994, de 10 de noviembre (NFJ004011).

rentas, fundamentalmente las que pudieran derivar de la transmisión de los inmuebles, es decir, las ganancias patrimoniales. Ganancias que podrían extenderse a las derivadas de las transmisiones de las acciones de la sociedad, como vehículo indirecto de transmisión del inmueble, tanto transmisiones onerosas como lucrativas (herencias de los verdaderos titulares del capital de las entidades no residentes, por ejemplo).

No obstante, habría que ser prudentes al ensayar esta teoría de la acumulación de rentas potenciales, para no incurrir en incompatibilidad o doble imposición con otros tributos o regímenes especiales que también pueden operar en relación con las entidades no residentes. Téngase en cuenta sobre todo que se puede generar cierto solapamiento con el régimen de transparencia fiscal internacional, un régimen de imputación de rentas a los socios residentes en España que tiene varias reglas particulares dirigidas a las sociedades residentes en paraísos fiscales. Así, salvo prueba en contrario, se presumirá que la renta obtenida por la sociedad residente en un paraíso (e imputable a los socios) es un 15 % del valor de adquisición de la participación (arts. 91.13 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas –LIRPF– y 100.14 de la Ley del impuesto sobre sociedades). ¿Tiene sentido entonces que nuestra Administración tributaria recaude un gravamen especial a estas entidades sosteniendo que lo que se grava es una cantidad estimativa equivalente a la renta potencial de sus inmuebles, si a los socios de la entidad se les imputan a la vez las rentas presuntas de dicha entidad? Lo que ocurre es que para poder aplicar la imputación de rentas de la transparencia fiscal internacional, que generaría ese efecto delicado de concurrencia con el gravamen especial, hay que conocer quiénes son los accionistas de la entidad, y ello no siempre es posible. Es decir, el gravamen especial estaría predestinado en particular para aquellas sociedades de las que se desconocen los titulares de su capital y solo se tiene constancia de la conexión de la entidad con el inmueble.

Impresión que se confirmaría por el hecho de que en su diseño original se incluyera una exigencia informativa sobre los accionistas directos e indirectos de las sociedades, cuyo cumplimiento podía conducir a la exención, de forma que parecía más que un impuesto, una sanción para los casos en los que no se aportara la información sobre los accionistas (o esos accionistas fueran residentes en países sin intercambio de información con España). Ya ha desaparecido esa solicitud de información (los cauces de información actuales, muy intensos, se generan con otros mecanismos), con lo cual no cabe hablar en este punto de una reacción en forma impositiva contra una petición desatendida. Pero no puede evitarse pensar que el gravamen especial sigue presentando un cierto componente sancionatorio.

Ello genera dudas sobre su constitucionalidad y existen precedentes jurisprudenciales que merecen sacarse a colación:

- Por un lado, en la STC 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087), el tribunal declaró la inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de tasas y precios públicos, por vulneración del principio de capacidad económica. Según esa disposición, en las transmisiones onerosas, ante diferencias superiores a un

20% entre el valor declarado por el contribuyente y el comprobado por la Administración, se consideraba directamente que había una donación, con la tributación correspondiente. Al TC le parecía de entrada una reacción sorprendente:

[...] el modo ordinario de perseguir las conductas contrarias al ordenamiento es la imposición de medidas de carácter punitivo. Por esto puede calificarse de inusual que la prevención del fraude fiscal se haga mediante la amenaza con el aumento del gravamen tributario.

A partir de ahí, procuraba encontrar justificación a la norma:

Es verdad que, como hemos afirmado, el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6); y también hemos dicho que «en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos ..., con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; y 214/1994, de 14 de julio, FJ 5)» (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6); pero, en todo caso, es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)], de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin.

Y aunque la finalidad perseguida era constitucionalmente legítima –la lucha contra el fraude fiscal–, el tribunal decretó la inconstitucionalidad porque la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones en las que se establecen ficciones de capacidad económica. Llegados a ese punto, el tribunal se planteó si la inconstitucionalidad del precepto por vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 «no podría eludirse aduciendo que, pese a su configuración legal, no nos hallamos en realidad ante medidas de carácter tributario, sino ante sanciones que, como tales, no han de ajustarse a las exigencias de dicho principio». El TC en este frente es rotundo y afirma que si se considerara que lo que se ha pretendido regular es materialmente una sanción, habría que llegar a la misma conclusión de inconstitucionalidad. En primer lugar, por infracción

del artículo 25 de la Carta Magna que exige taxatividad o *lex certa* en la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar a cabo una descripción de las conductas, acciones u omisiones contrarias al ordenamiento, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica. Y en segundo lugar, por infracción del artículo 24, por la imposición de plano de una sanción sin las garantías propias del ámbito sancionador, puesto que al referirse a las consecuencias aplicables como *repercusiones tributarias*, ello:

[...] dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los distintos tributos, en lugar de, como resultaría constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan de los arts. 24.2 y 25.1 CE.

Este mismo dictamen del TC resultaría claramente extrapolable al gravamen especial. Debería quedar fijada con mayor claridad cuál es la capacidad económica gravada, y que los medios utilizados para cuantificar esa capacidad resulten proporcionados a la misma, para que no quepa argumentar que la capacidad gravada es ficticia o no está adecuadamente acreditada. Y desde luego, si se ensayara la explicación de que el gravamen especial es en el fondo una sanción, resultaría flagrantemente inconstitucional por incumplimiento tanto del artículo 25 (existe una absoluta indeterminación de la conducta infractora, puesto que en ningún lugar de nuestro ordenamiento está prohibida la constitución de sociedades en paraísos fiscales ni la adquisición de inmuebles por dichas sociedades) como del artículo 24 de la Constitución (puesto que al presentarse con naturaleza tributaria, las garantías procedimentales propias del derecho sancionador se hallan ausentes).

- Por otro lado, también creemos que debe rescatarse la doctrina constitucional sobre los recargos por declaración extemporánea, en la que el factor cuantitativo resulta determinante a la hora de valorar si tienen o no naturaleza sancionadora (entre otras, SSTC 164/1995, de 13 de noviembre –NFJ003741–, y 276/2000, de 16 de noviembre –NFJ009503–). Los recargos cumplen una indudable función coercitiva, disuasoria o de estímulo (al igual que podría afirmarse del gravamen especial), pero las sanciones no solo tienen esas mismas funciones sino que añaden una decisiva finalidad represiva o punitiva. ¿Cómo esclarecer si un recargo llega a participar de ese carácter punitivo que lo convertiría en una sanción encubierta? Para el TC, la cuantía del recargo tiene un importante valor indiciario en la determinación de cuál es el sentido último de la medida. De esta forma, cuando el recargo era del 10 % se consideraba constitucional por no tener naturaleza sancionadora, «dada su moderada cuantía»; mientras que se declaraba inconstitucional cuando el recargo era del 50 %, porque su aplicación no suponía otorgar al contribuyente un trato muy distinto al que le correspondería en términos

cuantitativos si se aplicara el régimen de las sanciones. Es difícil aplicar una vara de medir al gravamen especial puesto que al tildarse de impuesto sobre la renta y no haber una concreción palpable de la renta que se grava ni una manifestación siquiera de la renta que se pretende estimar, no podemos depurar qué parte del 3 % exigido puede responder razonablemente a las rentas obtenidas o qué parte representa un exceso objetivo con matiz disuasorio e incluso punitivo. Pero lo cierto es que cuando hicimos la comparación con el régimen de imputación de rentas inmobiliarias, el balance era cuando menos preocupante, precisamente por la sensible diferencia cuantitativa entre uno y otro. La imputación en el IRPF opera cuando está claro que no se obtiene renta real (se ha renunciado a la renta potencial, que estaba al alcance del contribuyente), mientras que el gravamen especial opera por temor a que las rentas reales, que se presume que las hay, no se declaren. Y ante tales premisas diferentes, se opta en el caso del gravamen especial por una carga impositiva claramente superior, que no nos permite descartar el carácter materialmente sancionador.

### 3.3. Otras particularidades significativas del gravamen especial: su admisión como gasto deducible

Como acabamos de indicar, el análisis cuantitativo es un factor importante al examinar si una determinada exigencia aparentemente tributaria puede mantenerse dentro de los márgenes de la naturaleza tributaria o ha atravesado el umbral hacia la naturaleza sancionadora. Pues bien, en ese debate sobre la mayor o menor dimensión cuantitativa del gravamen especial, hay que subrayar un dato, una particularidad bastante llamativa que concurre en su regulación, como es el hecho de que se admita su deducibilidad como gasto del IRNR que eventualmente pudiera corresponder a la misma entidad sujeta al gravamen especial en relación con otras rentas efectivamente obtenidas. La medida podría considerarse inscrita en una preocupación plausible por evitar o paliar la doble imposición y mitiga de algún modo la impresión de que la carga fiscal exigida por el gravamen resulta desproporcionada e implica un matiz punitivo o sancionador.

Ahora bien, la técnica empleada para aminorar la presión fiscal derivada del gravamen nos sigue pareciendo discutible desde la perspectiva de dejar fijada la naturaleza exacta de la capacidad económica que persigue este gravamen. Porque si nos aferráramos todavía a la tesis de la renta potencial, lo pertinente sería, más que admitir un gasto, excluir directamente el gravamen como ocurre con el régimen de imputación de rentas inmobiliarias cuando el inmueble está arrendado, puesto que ya no tiene sentido la renta potencial si existe una renta real.

Nuevamente tendríamos que recurrir a una explicación apoyada en la idea de que la renta que se imputa no es solo la hipotéticamente procedente del arrendamiento sino también otras rentas que pudiera generar el inmueble. Y ello habría quedado avalado por la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a una consulta realizada por una entidad residente en



Gibraltar, donde el órgano administrativo hace un repaso plural a las rentas de las que podría deducirse el gravamen especial: la deducibilidad se admite no solo de la renta derivada del arrendamiento, sino también de otras rentas. En efecto, en la Consulta V2112/2018, de 17 de julio (NFC069978), se enumeran las rentas que pueden proceder de un inmueble y además de las previsibles del arrendamiento, se alude a las rentas derivadas de la utilización del inmueble por parte de los socios, administradores o trabajadores de la sociedad (basándose en la presunción de retribución de las cesiones de bienes susceptibles de generar rentas sujetas al impuesto) y se alude también a las ganancias patrimoniales. Llegando a la conclusión de que la cuota satisfecha por el gravamen especial «puede minorar la base imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tanto en el caso de rendimientos como en el caso de ganancia patrimonial originada por la transmisión del inmueble».

Esta invocación de las ganancias nos parece violentar la referencia legal al «gasto deducible», pues en una adecuada técnica normativa, el concepto de gasto deducible está conectado a los rendimientos y no a las ganancias. En la determinación de la base imponible correspondiente a las ganancias, no existe como tal el concepto de gasto deducible, sin perjuicio de que formen parte del valor de adquisición (la adquisición inicial) o del valor de transmisión (la transmisión actual) los gastos inherentes a dicha adquisición o transmisión que haya satisfecho el adquirente o transmitente. Pero no creemos que quepa admitir pacíficamente que el gravamen especial sea un gasto inherente a la adquisición o a la transmisión del inmueble. ¿En cuál de los dos valores se aplicaría el gasto? Del valor de adquisición no tendría sentido puesto que los gastos de la adquisición se suman a dicho valor y parece difícil cohonestar esa suma con el sentido natural del gasto deducible que es una partida negativa, esto es, que se resta. Tendría pues que restarse del valor de transmisión, pero volvemos a poner de manifiesto que no encaja el pago del gravamen especial devengado a 31 de diciembre con el concepto de gasto inherente a la transmisión, que se producirá en otra fecha posterior<sup>11</sup>. Si se admite como gasto en una interpretación discutible, sería –según nuestra lectura– por la conciencia clara de que hay que compensar en la medida de lo posible el exceso impositivo que objetivamente representa el gravamen especial.

La DGT también tiene que responder en la referida Consulta V2112/2018 al marco temporal en el que cabe aplicar la deducción del gasto. Su posición hasta este momento era que el gravamen especial debía deducirse en la liquidación inmediata a su devengo, aludiendo a la renta del arrendamiento del mes de enero siguiente, pero permitiendo la continuidad de la deducción, si el importe íntegro percibido en enero fuera inferior a la cuota del gravamen especial, en una especie de fraccionamiento obligado del gasto, y con el límite máximo del año siguiente al devengo (Consulta 1251/1997, de 17 de junio –NFC072259–). Sin embargo, ahora la DGT sostiene que la ley no establece limitaciones o plazos para aplicar la deducción, por lo que hay que entender que la cuota será deducible en cualquier

---

<sup>11</sup> La confusa aplicación del gravamen especial en la cuantificación de la ganancia se pone de manifiesto en Carmona Fernández (2018).

momento, «siempre que no haya prescrito el derecho a la deducción». La contestación resulta harto defectuosa, sobre todo a la hora de precisar cuándo comenzarían a contarse los cuatro años de prescripción. Su difusa remisión a las reglas de los artículos 66 y 67 resulta desafortunada, pues elige como aplicable el criterio establecido para la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, que no creemos que sea procedente. Si estamos hablando de un derecho no de la Administración sino del obligado, la prescripción se aplicaría a solicitudes de devolución de ingresos indebidos o rectificación de autoliquidaciones, pero no a la deducción de gastos, que debieran tener sus reglas justificadas de imputación temporal. Cuando la DGT concreta (o cree concretar) que el plazo de prescripción (o de deducción del gasto) se contará «desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación», hemos de poner en conexión esta afirmación con la pregunta planteada por el consultante, que dudaba si de la ganancia patrimonial podrían deducirse todas las cuotas del gravamen especial satisfechas desde la adquisición del inmueble o solo las de los cuatro años anteriores a la ganancia, «con respecto a los cuales no se hubiera producido la prescripción del gravamen especial sobre bienes inmuebles». Y es ahí donde el centro directivo opta por establecer una limitación temporal al número máximo de cuotas deducibles, que serían cuatro, con lo cual establece una distancia temporal máxima entre el gravamen y la deducción de cuatro años. Pero parece olvidar que hay dos declaraciones implicadas en el debate y dos plazos por tanto: la declaración del gravamen especial y la declaración de la ganancia patrimonial en la que pretenda deducirse el gravamen. Siendo así, aunque se admita el criterio de que podrán deducirse las cuotas satisfechas por el gravamen especial hasta cuatro años más tarde, a ello hay que unir que si la entidad no residente no practica la deducción al presentar la declaración de la ganancia patrimonial, tendría cuatro años adicionales para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Con independencia de los desajustes que se generan en el entendimiento de la regla de la deducibilidad, resulta evidente que toda esta visión administrativa aleja de manera definitiva al gravamen especial de los esquemas de la imputación de rentas inmobiliarias del IRPF, pues si se tratara de una renta potencial al uso, tendría que estar limitada la deducibilidad al arrendamiento, que es la renta directa a la que se renuncia en el ámbito del IRPF, y debería haber una más precisa correlación temporal entre el pago del impuesto por la renta potencial y el periodo en el que se deduce de la renta real.

#### **4. Propuesta de reforma de su denominación. Referencia directa a las entidades residentes en paraísos fiscales**

Dado que en la redacción actual del artículo 40 del TRLIRNR la sujeción se predica directamente de «las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal», creemos que la denominación más fiel de esta figura sería la de *Gravamen*

*especial sobre bienes inmuebles de entidades residentes en paraísos fiscales*, en lugar de ese genérico y engañoso «entidades no residentes», que no se corresponde con la realidad.

En un principio, podía tener justificación el nombre, cuando el tributo iba dirigido a todas las entidades no residentes, sin perjuicio de que terminaran quedando exentas, las residentes en la mayoría de países, aquellos que tienen firmado convenio de doble imposición con España<sup>12</sup>. Pero una vez que se ha abandonado aquella estrategia de inclusión global inicial de todas las entidades no residentes, inclusión global que se veía contrarrestada o reducida por la vía de las exenciones o causas de exclusión del gravamen, y desde la reforma de la Ley 16/2012, el alcance subjetivo se dirige de entrada y en exclusiva a las residentes en paraísos fiscales, ese es un factor tan relevante, que debería aparecer explícito en el título de la figura. No entendemos que al cambiar la regulación del gravamen (con mejoras notables en su fisonomía, ciertamente), no se haya dado un paso más clarificador en la terminología y se le haya puesto como denominación la que en verdad describe a sus destinatarios.

Si se acometiera esta modificación en la nomenclatura que proponemos, podría aprovecharse para perfilar la naturaleza del gravamen especial, eludiendo su integración en el IRNR, a la vista de las dificultades de aceptación de que su hecho imponible sea una renta potencial, difícilmente medible. Si se decidiera afrontar su caracterización como impuesto patrimonial, debería dejar de llamarse gravamen especial y sería un impuesto sobre bienes inmuebles de entidades residentes en paraísos fiscales, que creemos que resultaría más aceptable desde el prisma de los principios constitucionales. Es cierto que, al igual que ocurre con los dividendos, la aplicación de un tributo sobre el patrimonio a las personas jurídicas representaría una manifestación de doble imposición económica, pues el valor patrimonial de la sociedad tiende a verse reflejado en el valor patrimonial de las acciones en la declaración del IP de los accionistas personas físicas. Pero este efecto indeseable puede entenderse diluido cuando se trata de las sociedades residentes en paraísos fiscales, pues puede legítimamente dudarse de que los titulares de su capital vayan a estar correctamente identificados y vayan en esa medida a presentar la declaración del IP, caso de ser residentes. Ante las dudas legítimas de que la tributación se esté produciendo en los términos adecuados, la preocupación por esa doble imposición económica puede ceder, por lo que consideramos preferible su definición como impuesto sobre el patrimonio, antes que la problemática concepción actual de un impuesto sobre la renta, que conduce a una estimación tan indirecta de la renta que resulta difícilmente conciliable con el principio de capacidad económica.

<sup>12</sup> Ya desde el principio resultaba diáfana la vinculación entre esta exigencia impositiva y los paraísos fiscales, aunque no se aludiera a ellos de manera directa. Lo advertía Ogea Ruiz (2001, p. 841):

Si bien el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes no contiene ninguna medida específica relativa a los paraísos fiscales, dicho gravamen cumple, por su propia naturaleza, una función penalizadora de las inversiones inmobiliarias realizadas a través de estructuras opacas.

## 5. Propuesta de actualización del elemento subjetivo del gravamen especial. Las dudas sobre la vigente clasificación de paraísos fiscales en un contexto de publicación de listas acreditadas por parte de la OCDE y de la Unión Europea

Nos hallamos ante una figura tributaria nacida de la preocupación por el fraude fiscal que se instrumenta mediante la constitución de sociedades en paraísos fiscales<sup>13</sup>. La residencia en un paraíso fiscal constituye así un factor determinante de la procedencia del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Por tanto, cabría esperar que este elemento subjetivo del hecho imponible estuviera caracterizado por su precisión y es eso lo que pretendemos valorar. Conforme a nuestra normativa interna y a los efectos de la aplicación del gravamen especial, ¿está claro qué países o territorios son paraísos fiscales? O dando un paso más allá, ¿está claro qué países o territorios deberían serlo? A nuestro juicio, se trata de una cuestión que no alcanza la claridad deseable tratándose de un elemento esencial en la configuración del tributo, lo cual merece ser criticado desde los cánones del principio de seguridad jurídica. Expondremos a continuación a qué se debe tal postura crítica sobre la actual situación de identificación de los paraísos fiscales.

### 5.1. Son paraísos fiscales los enumerados en el Real Decreto 1080/1991, salvo aquellos que hayan firmado con España convenio o acuerdo de intercambio de información

En nuestro ordenamiento interno, la regulación legal del concepto de paraíso fiscal se encuentra en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que en su apartado 1 se limita a indicar que «tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente». A esta delegación en el poder ejecutivo hay que añadir el contenido de la disposición transitoria segunda de dicha Ley 36/2006: «En tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio». Es decir, en 2006 se autorizó que la primera lista de paraísos fiscales que había sido aprobada en nuestro ordenamiento en el ya lejano 1991, mantuviera provisionalmente su vigencia mientras no hubiera una nueva determinación reglamentaria. Lo que ocurre es que esa transitoriedad se sigue manteniendo hoy por hoy porque no ha llegado a aprobarse ninguna nueva lista. La del Real Decreto 1080/1991 fue la primera, la primera y la única hasta la fecha.

<sup>13</sup> La conexión entre el fraude fiscal y los paraísos fiscales resulta patente. Véanse al respecto los comentarios y las propuestas de Chico de la Cámara (2016).

Ahora bien, no se ha aprobado una nueva lista ni se ha modificado formalmente la lista inicial, pero sí se introdujo en 2003 un artículo adicional en el Real Decreto de 1991 en virtud del cual:

[...] los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor<sup>14</sup>.

Esta cláusula de actualización automática del catálogo de paraísos fiscales ha afectado a un grupo considerable de los países o territorios que figuran en la lista del Real Decreto 1080/1991, y que habrían dejado de ser paraísos fiscales desde la fecha que indicamos:

- Andorra. Desde el 10 de febrero de 2011, fecha de entrada en vigor del Acuerdo de intercambio de información con España. Andorra firmaría posteriormente todo un Convenio para evitar la doble imposición, que entró en vigor el 26 de febrero de 2016, pero el abandono de la condición de paraíso fiscal ya se había producido con anterioridad, siendo suficiente para ello el Acuerdo de intercambio de información<sup>15</sup>.
- Antillas neerlandesas. Desde el 27 de enero de 2010, fecha de entrada en vigor del Acuerdo de intercambio de información. Conviene aclarar que las antiguas Antillas holandesas ya no existen formalmente sino que se han descompuesto en diversos territorios, algunos de los cuales han quedado completamente integrados en los Países Bajos (Bonaire, Saba y San Eustaquio) y otros que son los que mantienen su régimen autónomo, Curazao y San Martín, no pueden ser considerados paraísos fiscales porque les alcanza la firma de este Acuerdo.
- Aruba. Desde el 27 de enero de 2010, fecha de entrada en vigor del Acuerdo de intercambio de información.
- Bahamas. Desde el 17 de agosto de 2011, fecha de entrada en vigor del Acuerdo de intercambio de información.
- Barbados. Desde el 14 de noviembre de 2011, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.
- Chipre. Desde el 28 de mayo de 2014, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.

<sup>14</sup> El artículo fue incorporado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero.

<sup>15</sup> El Principado de Andorra ha dejado de ser paraíso fiscal, pero al mantener niveles de tributación relajados, ha resurgido en los últimos tiempos como punto de atracción para los traslados de residencia. Véase en esa línea Toribio Bernárdez (2019).

- Emiratos Árabes Unidos. Desde el 2 de abril de 2007, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.
- Hong Kong. Desde el 13 de abril de 2012, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.
- Jamaica. Desde el 16 de mayo de 2009, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.
- Luxemburgo. Desde el 16 de julio de 2010, fecha de entrada en vigor de la modificación del artículo dedicado al intercambio de información del preexistente Convenio para evitar la doble imposición (hasta entonces, Luxemburgo era considerado paraíso fiscal en el RD 1080/1991, pero no con carácter global sino solo en relación con las sociedades *holding* sometidas a una legislación especial luxemburguesa).
- Malta. Desde el 12 de septiembre de 2006, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.
- Omán. Desde el 19 de septiembre de 2015, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.
- Panamá. Desde el 25 de julio de 2011, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.
- San Marino. Desde el 2 de agosto de 2011, fecha de entrada en vigor del Acuerdo de intercambio de información.
- Singapur. Desde el 2 de febrero de 2012, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.
- Trinidad y Tobago. Desde el 28 de diciembre de 2009, fecha de entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición.

Así pues, según nuestra normativa vigente, hemos de considerar como paraísos fiscales al resto de los países o territorios que aparecen enumerados en el Real Decreto 1080/1991, que no han firmado con España convenio para evitar la doble imposición ni tampoco acuerdo de intercambio de información. Con esa adaptación, el número de 48 países o territorios del real decreto había quedado reducido en la actualidad a los siguientes 32 países o territorios:

- Anguila, Antigua y Barbuda, Bahréin, Bermudas, Brunéi, Dominica, Fiyi, Gibraltar, Granada, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Cook, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Islas Malvinas, Islas Marianas, Islas Salomón, Islas Turks y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos, Jordania, Líbano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Mauricio, Mónaco, Montserrat, Nauru, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Seychelles, Vanuatu.

De donde se desprende que son las entidades residentes en estos países o territorios que dispongan de inmuebles en territorio español las que están sujetas al gravamen especial. Si

bien no nos parece descabellado que las entidades residentes en determinados países de esta lista puedan entender que su calificación reglamentaria como paraísos fiscales ha decaído.

## 5.2. ¿Puede concederse algún grado de eficacia jurídica a los criterios de actualización introducidos en la ley si no han sido atendidos a nivel reglamentario?

En torno a la clasificación interna de los paraísos fiscales, nos encontramos ante una situación absolutamente irregular debido a que el legislador ha dejado patente la necesidad de que la lista del Real Decreto 1080/1991 sea actualizada y, sin embargo, no se ha llevado a cabo esa demandada adaptación, con lo cual la clasificación reglamentaria resulta objetivamente desfasada y contraria al espíritu actual de la ley. Las llamadas legales a la actualización se han producido en dos ocasiones señaladas:

Por un lado, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, estableció una nueva redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, según la cual la relación de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

- a) La existencia con un país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa.
- b) La efectividad o no del intercambio de información tributaria previsto, es decir, no sería efectivo si estuviera sujeto a limitaciones significativas.
- c) Los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Como se aprecia, los criterios legales introducidos como referencias a los efectos de la actualización son más amplios que los criterios que se incorporaron al Real Decreto 1080/1991 para acordar la revisión automática de la lista. Ya no solo se alude a la firma de un convenio de doble imposición o un acuerdo de intercambio de información, sino que se añaden otros factores relevantes. Es más, la regla de actualización basada en los criterios anteriores (convenios y acuerdos) formaba parte de la disposición adicional de la Ley 36/2006, y la Ley 26/2014 la suprimió de la misma al introducir ahora las nuevas pautas. Tal supresión no significa que haya dejado de ser aplicable (sigue vigente a nivel reglamentario), pero nos parece que los restantes criterios recogidos en la norma de rango superior no pueden ser obviados.

Por otro lado, y he aquí la segunda llamada a la intervención reglamentaria, tres años después, la disposición adicional quincuagésima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, en su apartado 1, estableció que:

[...] el Gobierno deberá actualizar la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal de conformidad con lo señalado en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Dicha actualización se realizará una vez que se hayan publicado las listas de jurisdicciones no cooperativas que se están preparando por la OCDE y la Unión Europea para que puedan ser tenidos en cuenta los resultados obtenidos.

Obsérvese la evolución en el cariz de la fórmula empleada: mientras en la Ley de 2014 se señalaba modestamente que «podrá actualizar», ahora se emplea un tono más imperativo, el Gobierno deberá actualizar, y se señala cuándo se habrá de realizar («se realizará») dicha actualización: una vez que se publiquen las listas de paraísos fiscales de la OCDE y la Unión Europea. Pues bien, la publicación de ambas listas ya se ha producido, incluso con múltiples revisiones y, sin embargo, no se ha reformado la lista de nuestra normativa interna, en una grave señal de desobediencia al poder legislativo, que no debería ser jurídicamente irrelevante. A nuestro juicio, en la medida de lo posible, resulta necesario extraer consecuencias de actualización efectiva a partir de los criterios legales establecidos.

### 5.3. Las listas de paraísos fiscales de la OCDE y de la Unión Europea. Discrepancias reseñables con la lista interna derivada del Real Decreto 1080/1991

La actualización de la lista interna de paraísos fiscales tiene que acometerse, tendría que haberse acometido ya, tomando en consideración las listas publicadas por la OCDE y la Unión Europea, por lo que resulta obligado examinar el contenido de dichas clasificaciones.

Comenzando por la OCDE, su lista se elabora en el seno del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales<sup>16</sup>. Los países al ser evaluados reciben alguna de las siguientes valoraciones: Conforme (*Compliant*); Conforme en gran medida (*Largely Compliant*); Parcialmente conforme (*Partially Compliant*); o No conforme (*Non Compliant*). Así resultan las listas verde, amarilla, naranja y roja, respectivamente, tal y como vienen presentadas en la correspondiente página web<sup>17</sup>. En algunos casos la valoración se concede con carácter provisional, al no haber podido efectuarse un examen completo. Así, la última clasificación hecha pública, en noviembre de 2019, nos ofrece los siguientes grupos:

<sup>16</sup> El papel que está jugando la OCDE en los últimos años está resultando decisivo para avanzar en la coordinación y en las respuestas multilaterales a las situaciones de elusión tributaria. El proyecto BEPS es el exponente más claro, pero, a partir de ahí, el modelo de cooperación parece instalado con firmeza en el panorama fiscal internacional. Véase algún ejemplo en esa línea en Calderón Carrero (2018).

<sup>17</sup> Puede consultarse la clasificación actualizada en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>.



- Conforme: Bahrein, China, Colombia, Corea, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Guernesey, Irlanda, Isla de Man, Islandia, Italia, Jersey, Lituania, Mauricio, México, Mónaco, Noruega, Nueva Zelanda, San Marino, Singapur, Sudáfrica y Suecia.
- Conformes en gran medida: Albania, Alemania, Andorra, Arabia Saudí, Argentina, Aruba, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bahamas, Barbados, Bélgica, Belice, Bermudas, Brasil, Brunéi, Bulgaria, Burkina Faso, Camerún, Canadá, Catar, Chile, Chipre, Costa Rica, Croacia, Curazao, Dinamarca, El Salvador, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, España, Estados Unidos, Filipinas, Gabón, Georgia, Gibraltar, Granada, Grecia, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Marshall, Islas Turks y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Israel, Jamaica, Japón, Kenia, Lesoto, Letonia, Líbano, Liechtenstein, Luxemburgo, Macao (China), Macedonia, Malasia, Malta, Marruecos, Mauritania, Micronesia, Montserrat, Nauru, Nigeria, Niue, Países Bajos, Pakistán, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Dominicana, Rumanía, Rusia, Samoa, Senegal, San Cristóbal y Nieves, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Seychelles, Suiza, Uganda y Uruguay.
- Provisionalmente conformes en gran medida: Antigua y Barbuda y Dominica.
- Parcialmente conformes: Anguila, Botsuana, Ghana, Isla de San Martín, Kazajstán, Panamá, Turquía y Vanuatu.
- Provisionalmente parcialmente conformes: Ningún país ha quedado clasificado en este grupo tras la última revisión de noviembre de 2019.
- No conformes: Guatemala y Trinidad y Tobago.

En el caso de la Unión Europea, el Consejo aprobó una primera lista de «países y territorios no cooperadores a efectos fiscales» el 5 de diciembre de 2017<sup>18</sup>, lista que ha ido evolucionando con sucesivas modificaciones, hasta llegar a la última versión de la que disponemos, publicada en el Diario Oficial de 17 de octubre de 2019<sup>19</sup>. En ella aparecen registrados como no cooperadores los siguientes nueve países o territorios:

- Belice, Fiyi, Guam, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Omán, Samoa, Samoa Americana, Trinidad y Tobago y Vanuatu.

Junto a esa «lista negra», el Consejo presenta un anexo denominado «Situación actual de la cooperación con la UE respecto de los compromisos asumidos de aplicar principios de gobernanza fiscal», en el que recopila a todos aquellos países que muestran algún tipo de debilidad o deficiencia en materia de transparencia o de equidad fiscal, pero que se han comprometido a solucionar, o que no están aún adheridos al marco inclusivo de la OCDE

<sup>18</sup> 2017/C 438/04 (Diario Oficial de la Unión Europea C 438, de 19.12.2017, p. 5).

<sup>19</sup> 2019/C 351/06 (Diario Oficial de la Unión Europea C 351, de 17.10.2019, p. 7).

sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios. Los 32 países o territorios que figuran en lo que podríamos tildar de «lista gris» son:

- Anguila, Antigua y Barbuda, Armenia, Australia, Bahamas, Barbados, Bermudas, Bosnia y Herzegovina, Botsuana, Cabo Verde, Curazao, Esautini, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Marshall, Islas Vírgenes Británicas, Jordania, Maldivas, Marruecos, Mongolia, Montenegro, Namibia, Nauru, Niue, Palaos, República de Macedonia del Norte, San Cristóbal y Nieves, Santa Lucía, Seychelles, Tailandia, Turquía y Vietnam.

Una vez expuestas las clasificaciones emanadas de la OCDE y de la Unión Europea, nos interesa ponerlas en contraste con la clasificación vigente de nuestra normativa interna. Pues bien, de los 32 países o territorios que son actualmente considerados paraísos fiscales en España, observamos cómo un amplio grupo de ellos han obtenido resultados satisfactorios en las evaluaciones realizadas, en ambos frentes. Resultados que a nuestro juicio deberían suponer (deberían haber supuesto) su desaparición de la lista del Real Decreto 1080/1991 y, por ende, su liberación del gravamen especial sobre bienes inmuebles<sup>20</sup>. Estos supuestos son los siguientes:

- Bahrein, Isla de Man, Guernesey y Jersey (Islas del Canal), Mauricio y Mónaco. Todos ellos han obtenido la máxima calificación de Conforme por parte de la OCDE y, a la vez, no aparecen en la lista de no cooperadores de la Unión Europea ni en su anexo de situaciones en vigilancia.
- Brunéi, Gibraltar, Granada, Islas Turk y Caicos, Líbano, Liechtenstein, Macao, Montserrat y San Vicente y las Granadinas. Han recibido de la OCDE la calificación de Conforme en gran medida, que puede considerarse una calificación positiva o solvente, como lo atestigua el hecho de que esa sea la calificación que recibe España; y no aparecen en las listas negra o gris de la Unión Europea, confirmando que su estado actual está lejos de corresponderse con la calificación peyorativa de paraíso fiscal. En esa situación también podemos citar a Dominica, si bien su valoración de Conforme en gran medida ha sido emitida por la OCDE con carácter provisional.

<sup>20</sup> La única posibilidad que apuntamos para mantener la calificación de paraíso fiscal en relación con estos países que están cumpliendo con todas las pautas sobre transparencia e intercambio de información sería basarla en su baja o nula tributación. Precisamente el 23 de octubre de 2018 se elevó a información pública un Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (que no prosperaría por la disolución de las Cortes), en el que se daba nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, que ahora mismo lleva el nombre de «Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria», como conceptos autónomos, mientras que en ese anteproyecto se modificaba la rúbrica de la disposición llamándola solo «Definición de paraíso fiscal» y lo que se hacía es que esta única definición se basaría en varios aspectos, entre ellos la baja o nula tributación.

A mayor abundamiento, recordemos que la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, en la redacción dada por la Ley 26/2014, introdujo entre los factores que deben tenerse en cuenta para la actualización de la lista del Real Decreto 1080/1991 la participación en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa. Pues bien, dicho convenio, con su protocolo, integra a todos los países y territorios que hemos mencionado, cumpliendo también con este elemento determinante de la no calificación como paraíso fiscal<sup>21</sup>. En la misma línea, todos ellos<sup>22</sup> son jurisdicciones participantes en el aún más incisivo Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras<sup>23</sup>, y aparecen, por tanto, en los anexos de nuestro modelo 289 de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua<sup>24</sup>.

Confluyen, por tanto, una serie de elementos objetivos e inatacables con los que avalar la improcedencia de la aplicación del gravamen especial sobre bienes inmuebles a las sociedades residentes en los países y territorios que hemos destacado, aplicación que se apoya en una calificación de paraíso fiscal realizada a nivel reglamentario en 1991 y que en la actualidad resulta desmentida por los criterios determinantes de la calificación que han sido consagrados a nivel legal, lo cual podría considerarse una señal de derogación tácita de la norma infralegal. No tendría sentido que la dejación de funciones del poder ejecutivo enervara los efectos del pronunciamiento legal ordenando la actualización y estableciendo varios parámetros de clasificación que en casos tan claros y coincidentes debieran surtir efectos, si no de una forma directa, al menos sí a petición de parte, es decir, mediante las oportunas solicitudes de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, llegando en caso de negativa a la presentación de los oportunos recursos.

Obsérvese que hemos recopilado exclusivamente los casos más claros por existir sintonía en las evaluaciones de las distintas instituciones implicadas, sin incluir otros más discutibles en los que puede apreciarse algún grado de discrepancia. Así, Bermudas, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Vírgenes Británicas, Nauru, Santa Lucía y Seychelles logran por parte de la OCDE la valiosa calificación de Conforme en gran medida (e igualmente, Antigua y Barbuda, aunque con carácter provisional), pero los hemos omitido de nuestra enumeración de países o territorios que deberían desaparecer de la lista del Real Decreto 1080/1991, porque aparecen recogidos en el anexo o «lista gris» de la Unión Europea, lo cual genera cierta incertidumbre a los

<sup>21</sup> Puede consultarse la lista actualizada (a 3 de octubre de 2019) de países firmantes en: <[http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)>.

<sup>22</sup> Todos salvo Brunéi, cuya irrupción en estos instrumentos multilaterales se está desarrollando paulatinamente (por ejemplo, la entrada en vigor de su adhesión al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua se ha producido el 1 de julio de 2019).

<sup>23</sup> Puede consultarse la lista actualizada (a 25 de junio de 2019) de países firmantes en: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf>>.

<sup>24</sup> La última versión de este anexo del modelo 289 fue aprobada por la Orden HAC/1417/2018, de 28 de diciembre.

efectos de su calificación adecuada. En los casos claros en los que la calificación reglamentaria como paraíso fiscal no encuentra apoyo actual ni en las clasificaciones de la OCDE ni en las de la Unión Europea, manifestamos serias dudas sobre la validez del gravamen especial en nuestros días, siendo su exigencia susceptible de impugnación.

## 6. Conclusiones. Un polémico gravamen especial en situación transitoria, a la espera de la adaptación del catálogo reglamentario de paraísos fiscales

El gravamen especial decaería, perdería su sentido, si dejaran de existir los paraísos fiscales, y es evidente que algunos avances en su erradicación se están produciendo en los últimos tiempos<sup>25</sup>. Pero cuando hemos aludido al titular estas conclusiones a la «transitoriedad» del gravamen especial, no nos estamos refiriendo a esa hipotética transitoriedad que se derivaría de una eventual desaparición de los paraísos fiscales, sino que lo hacemos pensando en la situación de transitoriedad o provisionalidad en la que nos hallamos actualmente desde el punto de vista de la identificación de cuáles sean los paraísos fiscales. Por ello, insistimos en la necesidad de que se proceda sin más dilación a la aprobación por el Gobierno de una lista actualizada, que despeje cualquier tipo de duda sobre si las entidades residentes en los países recogidos en el Real Decreto 1080/1991 continúan sujetas al gravamen especial.

Podría pensarse, a efectos prácticos, que las dudas se resuelven al rellenar el modelo de declaración 213, y acudir a las listas que allí aparecen. Sin embargo, tampoco podemos afirmar la fiabilidad plena de este criterio, pues no siempre tales listas nos parecen asumibles, habiendo detectado errores en las notas informativas publicadas en la página web de la Agencia Tributaria<sup>26</sup>. En esa línea, en las instrucciones de cumplimentación del modelo 232 de Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, un modelo relativamente reciente (aprobado por Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto), se indica que deben consignarse «las dos siglas correspondientes al país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, según el desplegable que se facilita». Pues bien, en ese desplegable aparecen perfectamente todos los países o territorios que nosotros hemos señalado que hay que considerar en la actualidad paraísos fiscales (es decir, todos los de la lista del RD 1080/1991, con la exclusión de aquellos que han suscrito convenio o acuerdo de inter-

<sup>25</sup> Véanse en este sentido las reflexiones de Velasco Fabra y Chico de la Cámara (2016).

<sup>26</sup> En las Instrucciones (no renovadas desde diciembre de 2013) aparece Omán entre los países que tienen la consideración de paraíso fiscal. <[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Modelos\\_y\\_formularios/Declaraciones/Modelos\\_200\\_al\\_299/213/Instrucciones/instr\\_mod213\\_es\\_es.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/213/Instrucciones/instr_mod213_es_es.pdf)>.

cambio de información con España), pero advertimos también la infiltración irregular o incorrecta de un país como Chipre, que hace años que dejó de serlo.

Pero la duda esencial procede no de estos lapsus informativos sino de la discutible vigencia de una clasificación efectuada en 1991 cuando con posterioridad la ley ha intervenido para ordenar su reforma, estipulando una serie de criterios que deben ser tenidos en cuenta en la calificación, señaladamente, las listas de jurisdicciones no cooperativas preparadas por la OCDE y la Unión Europea. ¿Es justo que un gravamen, y no un gravamen cualquiera sino un gravamen tan incisivo como este y con un objetivo tan claro de compensar lo que se supone que han eludido sujetos no controlables, se aplique a entidades residentes en países que en la actualidad cuentan con cauces de información y transparencia considerados suficientes por la OCDE y por la Unión Europea? E incluso por nosotros, internamente, con mecanismos de clasificación de los países como los empleados en el modelo 289 de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

Y ello por el incumplimiento sostenido por el Gobierno de las llamadas legislativas a la actualización. A nuestro juicio, las entidades afectadas pueden sostener que el desarrollo reglamentario ha devenido nulo y discutir o impugnar la aplicación del mismo.

Asimismo, el descenso en el número de países afectados por el gravamen especial que cabe anticipar si nos fijamos en las reducidas listas negras de la OCDE y de la Unión Europea, debería conducir a una reflexión sobre la oportunidad o no de mantener una figura tributaria que suscita serios recelos desde el punto de vista de su acomodo a los principios constitucionales. Quizás haya llegado el momento de su supresión, queremos dejarlo apuntado, teniendo en cuenta además que los notables progresos en materia de obligaciones informativas multilaterales reducen la necesidad, que en otros tiempos podía considerarse imperiosa, de un gravamen de este tipo.

## Referencias bibliográficas

- Calderón Carrero, J. M. (2018). El International (Tax) Compliance Assurance Programme (ICAP) desarrollado por la OCDE. ¿Hacia nuevos modelos multilaterales y cooperativos de control fiscal de grandes contribuyentes? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 423, 5-32.
- Carmona Fernández, N. (2018). Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes. Plazo para la deducibilidad de la cuota en la base imponible del IRNR. *Carta Tributaria. Revista de opinión*, 45, 60-62.
- Chico de la Cámara, P. (2016). Algunas propuestas para combatir el fraude fiscal en la esfera internacional con especial referencia a los paraísos fiscales. En J. A. Celorio Vela y P. J. Carrasco Parrilla (Dirs.), *Temas actua-*



*les sobre fraude fiscal y cuestiones conexas* (pp. 137-208). México, D. F.: Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario.

Cubero Truyo, A. (2018). *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Marín Consarnau, D. y Rivas Nieto, E. (2018). Golden Visa por inversión en inmuebles, residencia y tributación. ¿Una cuestión resuelta? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 428, 5-40.

Ogea Ruiz, R. (2001). La legislación española y los paraísos fiscales. En F. Serrano

Antón (Coord.), *Fiscalidad Internacional* (pp. 825-850). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Toribio Bernárdez, L. (2019). El resurgimiento de los traslados de residencia a Andorra tras dejar de tener la calificación de paraíso fiscal. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 949, 11.

Velasco Fabra, G. J. y Chico de la Cámara, P. (2016). Hacia un final más cercano de los paraísos fiscales. ¿Realidad o solo una ilusión? *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, 1, 13-16.