

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2025

Sala 1.^a

R.G. 5367/2022

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas de bienes inmuebles. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Por directa previsión de la ley reguladora del impuesto (art. 45.2 TRLIRNR) la certificación ahí prevista, que notifica al sujeto pasivo incumplidor de que ha transcurrido el plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto e identifica su cuantía y los demás elementos determinantes de la obligación tributaria, habilita para la subsiguiente emisión de la correspondiente providencia de apremio, sin necesidad de que la Administración desarrolle un procedimiento de comprobación inspectora o de comprobación limitada como pretende la reclamante.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra Resolución desestimatoria acumulada de recursos de reposición interpuestos contra Certificación expedida por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT), referida al concepto Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades, ejercicio 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05367-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05368-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05369-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05370-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05371-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05372-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05373-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05374-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05378-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05379-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05380-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05381-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05382-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05383-2022	23/03/2022	23/06/2022

Síguenos en...

00-05384-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05385-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05386-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05387-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05388-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05389-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05390-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05391-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05392-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05393-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05394-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05395-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05396-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05397-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05398-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05400-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05402-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05403-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05404-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05405-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05406-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05407-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05408-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05409-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05410-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05411-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05412-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05413-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05415-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05417-2022	23/03/2022	23/06/2022

Síguenos en...



00-05418-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05419-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05420-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05421-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05422-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05423-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05424-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05426-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05427-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05428-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05429-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05430-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05431-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05432-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05434-2022	23/03/2022	23/06/2022
00-05437-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05438-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05439-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05440-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05441-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05442-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05443-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05444-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05445-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05446-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05447-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05448-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05449-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05450-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05451-2022	23/03/2022	24/06/2022

Síguenos en...



00-05452-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05453-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05454-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05455-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05456-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05458-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05459-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05460-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05461-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05464-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05465-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05466-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05467-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05468-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05469-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05470-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05471-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05473-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05474-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05475-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05476-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05477-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05478-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05479-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05480-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05481-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05482-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05483-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05484-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05485-2022	23/03/2022	24/06/2022

Síguenos en...



00-05486-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05487-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05488-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05489-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05490-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05491-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05492-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05493-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05494-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05496-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05497-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05498-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05499-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05500-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05501-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05502-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05503-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05504-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05505-2022	23/03/2022	24/06/2022
00-05506-2022	23/03/2022	24/06/2022

SEGUNDO.- En fecha 18/07/2021 se notificaron a la interesada Certificaciones, emitidas conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 45 de la Ley 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), referida al concepto Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades (GEBI), ejercicio 2017.

TERCERO.- Considerando dichos actos administrativos contrarios a Derecho, interpuso sendos recursos de reposición el 3 de agosto de 2021.

No habiendo recibido respuesta, transcurrido mas de un mes, interpuso reclamación económico administrativa contra la desestimación presunta de cada referido recurso, reproduciendo las alegaciones formuladas en aquel, en síntesis: Nulidad por omisión del procedimiento: considera que el acto recurrido se ha dictado de plano, sin procedimiento alguno, por lo que es nulo de pleno derecho; subsidiariamente indefensión, por omisión de un tramite de audiencia; no sujeción al GEBI, al no ser residente durante el ejercicio en cuestión en Isla de Man sino en Reino Unido.

CUARTO.- Obra en el expediente Acuerdo notificado el 13 de mayo de 2022, de resolución acumulada de los recursos de reposición interpuestos por la aquí reclamante, que en su encabezamiento se identifican, en el que con los fundamentos que posteriormente se analizarán se desestiman los recursos interpuestos.

En el mismo se contiene la identificación de las siguientes referencias:

Síguenos en...



2022GRC...31G – RGE...2021

2022GRC...32L – RGE...2021

2022GRC...33B – RGE...2021

2022GRC...34A – RGE...2021

2022GRC...35H – RGE...2021

2022GRC...36X – RGE...2021

2022GRC...37W – RG...2021

2022GRC...38V – RGE...2021

2022GRC...39D - RGE...2021

2022GRC...40A - RGE...2021

2022GRC...41H - RGE...2021

2022GRC...42X - RGE...2021

2022GRC...43W - RGE...2021

2022GRC...44V - RGE...2021

2022GRC...45D - RGE...2021

2022GRC...46R - RGE...2021

2022GRC...47Q - RGE...2021

2022GRC...48P - RGE...2021

2022GRC...49T - RGE...2021

2022GRC...50V - RGE...2021

2022GRC...51D – RGE...2021

2022GRC...52R – RGE...2021

2022GRC...53Q – RGE...2021

2022GRC...54P – RGE...2021

2022GRC...55T – RGE...2021

2022GRC...56S – RGE...2021

2022GRC...57F – RGE...2021

2022GRC...58E – RGE...2021

2022GRC...59Z – RGE...2021

Síguenos en...



2022GRC...60P – RGE...2021

2022GRC...61T – RGE...2021

2022GRC...62S – RGE...2021

2022GRC...63F – RGE...2021

2022GRC...64E – RGE...2021

2022GRC...65Z – RGE...2021

2022GRC...66Y – RGE...2021

2022GRC...67K – RGE...2021

2022GRC...68J – RGE...2021

2022GRC...69M – RGE...2021

2022GRC...70E – RGE...2021

2022GRC...71Z – RGE...2021

2022GRC...72Y – RGE...2021

2022GRC...73K – RGE...2021

2022GRC...74J – RGE...2021

2022GRC...75M – RGE...2021

2022GRC...76C – RGE...2021

2022GRC...77N – RGE...2021

2022GRC...78G – RGE...2021

2022GRC...79L – RGE...2021

2022GRC...80J – RGE...2021

2022GRC...81M – RGE...2021

2022GRC...82C- RGE...2021

2022GRC...83N – RGE...2021

2022GRC...84G – RGE...2021

2022GRC...85L – RGE...2021

2022GRC...86B – RGE...2021

2022GRC...87A – RGE...2021

2022GRC...88H – RGE...2021

Síguenos en...



2022GRC...89X – RGE...2021

2022GRC...90G – RGE...2021

2022GRC...91L – RGE...2021

2022GRC...92B – RGE...2021

2022GRC...93A – RGE...2021

2022GRC...94H – RGE...2021

2022GRC...95X – RGE...2021

2022GRC...96W – RGE...2021

2022GRC...97V – RGE...2021

2022GRC...98D – RGE...2021

2022GRC...99R – RGE...2021

2022GRC...00Y – RGE...2021

2022GRC...01K – RGE...2021

2022GRC...02J – RGE...2021

2022GRC...03M – RGE...2021

2022GRC...04C – RGE...2021

2022GRC...05N – RGE...2021

2022GRC...06G – RGE...2021

2022GRC...07L – RGE...2021

2022GRC...08B – RGE...2021

2022GRC...09A – RGE...2021

2022GRC...10C – RGE...2021

2022GRC...11N – RGE...2021

2022GRC...12G – RGE...2021

2022GRC...13L – RGE...2021

2022GRC...14B – RGE...2021

2022GRC...15A – RGE...2021

2022GRC...16H – RGE...2021

2022GRC...17X – RGE...2021

Síguenos en...



2022GRC...18W – RGE...2021

2022GRC...19V – RGE...2021

2022GRC...20B – RGE...2021

2022GRC...21A – RGE...2021

2022GRC...22H – RGE...2021

2022GRC...23X – RGE...2021

2022GRC...24W – RGE...2021

2022GRC...25V – RGE...2021

2022GRC...26D – RGE...2021

2022GRC...27R – RGE...2021

2022GRC...28Q – RGE...2021

En relación con algunas de las reclamaciones la interesada formuló el 13 de junio de 2022 escrito de alegaciones complementarias manifestando:

«Que, dado que se ha notificado la resolución desestimatoria del recurso de reposición tras la interposición de la reclamación económico-administrativa por silencio administrativo, al amparo de lo dispuesto en el artículo 235.1 de la LGT, se comunica la referida resolución expresa del recurso de reposición y habida cuenta del contenido desestimatorio de la misma, se solicita a ese Tribunal que tenga la citada resolución por impugnada en vía económico-administrativa en el seno de la reclamación señalada en el expositivo anterior. »

Se alega subsidiariamente la imposibilidad de calificar Isla de Man como paraíso fiscal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Procedencia de la resolución del recurso de reposición acumulado y de las Certificaciones impugnadas.

CUARTO- Antecedentes y planteamiento de la controversia

La ONGT notificó a la interesada diversas Certificaciones, una por cada uno de los expedientes acumulados, relativas a cada uno de los inmuebles que en ellas se identifican, emitida conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 45 de la Ley 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), referida al concepto Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades (GEBI), ejercicio 2017.

Dado que la redacción es la misma en cada una de las certificaciones, variando la identificación del inmueble, los datos particulares de valor catastral y la deuda cuantificada, aquí vamos a referirnos a los términos generales de la misma determinantes de la controversia.

Síguenos en...



En la misma se indica que consta en el expediente: la condición de entidad no residente en España del obligado tributario y que reside en un territorio que tiene la consideración de paraíso fiscal (Isla de Man); que es propietaria del inmueble cuya localización referencia catastral y porcentaje de participación se referencia; Que no es aplicable al obligado tributario ninguna de las exenciones contempladas en el artículo 42 anteriormente expuesto; la falta de autoliquidación e ingreso por el contribuyente del gravamen especial en el plazo establecido; y que la cuota tributaria dejada de ingresar, resultante de aplicar el tipo de gravamen del 3% sobre la base imponible, se cuantifica en 2.724,64 euros en el RG 5367-22 - en cada uno de los restantes expedientes se cuantifica en otros importes, correspondiente a cada caso concreto -.

Por todo ello se concluye acordando que en aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 45, que se transcribe en el cuerpo del acuerdo, se expide la presente CERTIFICACIÓN de que ha vencido el plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía, lo que determina la subsiguiente emisión de la correspondiente providencia de apremio.

A continuación se indica el modo de pago de la deuda, indicando que podrá realizar el ingreso correspondiente al importe cuantificado anteriormente, previa obtención de la correspondiente carta de pago en la sede electrónica de la Agencia Tributaria. El pago podrá hacerse en las entidades colaboradoras (Bancos, Cajas de Ahorros y Cooperativas de Crédito) en las que no es preciso tener cuenta abierta. También puede realizar el pago mediante adeudo en su cuenta corriente, a través de Internet en la dirección www.agenciatributaria.es, en la opción: Sede Electrónica. Trámites Destacados. Pagar, aplazar y consultar deudas.

Se expone que para la realización de esos trámites, a través de la Sede Electrónica de la AEAT, necesitará disponer de alguno de los sistemas de firma electrónica admitidos por la Agencia Tributaria. Asimismo, se informa de que, en el caso de que los obligados al pago no dispongan de cuenta de su titularidad en ninguna entidad colaboradora de la Agencia Tributaria o el ingreso se efectúe desde el extranjero, se podrá hacer el ingreso mediante transferencia a través de Internet, en la dirección que se se indica.

Se opone la interesada a dicho a dicho acto administrativo y aduce para ello los siguientes motivos, que posteriormente se analizarán: Nulidad de pleno derecho por omisión del procedimiento; subsidiariamente indefensión, por inexistencia de un tramite de audiencia; no sujeción al GEBI, al no ser residente durante el ejercicio en cuestión en Isla de Man sino en Reino Unid; subsidiariamente, imposibilidad de calificar Isla de Man como paraíso fiscal.

Alegaciones que abordamos a continuación.

QUINTO.- Nulidad de pleno derecho e indefensión.

Antes de entrar en el análisis de la alegación referida, conviene fijar el marco normativo:

El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes es regulado por el artículo 40 y siguientes del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004:

«Artículo 40. Sujeción.

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 éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial. »

«Artículo 41. Base imponible.

1. La base imponible del gravamen especial estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles. Cuando no existiese valor catastral, se utilizará el valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. En los supuestos en los que una entidad de las mencionadas en el artículo 40 participe en la titularidad de los bienes o derechos junto con otras u otras personas o entidades, el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes en España será exigible por la parte del valor de los bienes o derechos que corresponda proporcionalmente a su participación en la titularidad de aquellos.>>

Síguenos en...

«Artículo 42. Exenciones

El gravamen especial sobre bienes inmuebles no será exigible a:

- a) Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.*
- b) 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.*
- c) Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.»*

-«Artículo 43. Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen especial será del 3 por ciento.»

El precepto especialmente relevante en el debate planteado por la reclamante es el artículo 45:

«Artículo 45. Devengo, declaración y afectación.

- 1. El gravamen especial se devengará a 31 de diciembre de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente al devengo, en el lugar y plazos que se establezcan.*
- 2. La falta de autoliquidación e ingreso por los contribuyentes del gravamen especial en el plazo establecido en el apartado 1 dará lugar a su exigibilidad por 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.*
- 3. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por entidades sujetas al gravamen especial, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe de dicho gravamen especial.»*

Así pues, el GEBI correspondiente al ejercicio 2017, aquí implicado, se devengaba el 31 de diciembre de 2017, debiendo declararse e ingresarse en el mes de enero de 2018.

En aplicación del apartado 2 del artículo 45, constatada la falta de autoliquidación e ingreso en el plazo establecido, es suficiente con la certificación expedida por la Administración tributaria aquí impugnada para iniciar la vía de apremio mediante la subsiguiente emisión de la providencia de apremio.

La especialidad de la previsión que la Ley reguladora del IRNR contiene en esta artículo 45.2 tiene toda la lógica, habida cuenta la simplicidad de la cuantificación de la obligación según los propios términos de la Ley. Si bien no cae en la elementalidad de los tributos fijos, sí se les aproxima mucho, en el sentido de que, aunque la propia Ley no establece la cuantía de la obligación tributaria en una cantidad determinada como en aquellos, sí señala al sujeto pasivo y a la Administración de forma básica el modo de cuantificación merced a la aplicación del tipo fijo del 3% sobre el valor catastral; de tal manera que verificada la aplicabilidad de la norma al caso concreto, podría decirse, impropriamente, que la cuantificación deriva de la propia ley. No resulta pues preciso que la Administración dicte un acto de liquidación tras el desarrollo de un procedimiento de comprobación ad hoc.

Examinada la referida certificación, como se ha descrito en el anterior fundamento, en ella se indica que constan en el expediente los elementos fundamentales : la condición de entidad no residente en España del obligado tributario y que reside en un territorio que tiene la consideración de paraíso fiscal (Isla de Man); que es propietaria del inmueble cuya localización referencia catastral y porcentaje de participación se referencia; Que no es aplicable al obligado tributario ninguna de las exenciones contempladas en el artículo 42 anteriormente expuesto; la falta de autoliquidación e ingreso por el contribuyente del gravamen especial en el plazo establecido; y que la cuota tributaria dejada de ingresar, resultante de aplicar el tipo de gravamen del 3% sobre la base imponible, se cuantifica en 2.724,64 euros o en el importe correspondiente en cada caso. Se describe acto seguido el modo de pago de la duda ahí cuantificada.

En consecuencia, constatados todos esos elementos, se concluye en la misma que en aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 45, se expide la presente CERTIFICACIÓN de que ha vencido el

Síguenos en...



plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía, lo que determina la subsiguiente emisión de la correspondiente providencia de apremio.

A modo de inciso, hemos de adelantar, sin perjuicio de que posteriormente volveremos sobre ello al analizar las alegaciones de la interesada, que este modo de operar en el que la Administración verifica los datos esenciales determinantes del nacimiento de la hecho imponible y la obligación tributaria y expide el certificado en cuestión, no conlleva indefensión.

Prosiguiendo con el hilo principal de la argumentación, cuando el sujeto pasivo tiene a su cargo una obligación tributaria y correlativamente la Administración el derecho subjetivo de crédito que le permitirá exigir coactivamente su cumplimiento cuando no haya sido satisfecha voluntariamente, este derecho subjetivo **se ejerce del modo que se prevea en la ley**, bien en la propia de cada tributo bien, en su defecto, en la Ley General Tributaria.

En el caso que nos ocupa **por directa previsión de la ley reguladora del impuesto, la certificación** ahí prevista, que notifica al sujeto pasivo incumplidor de que ha transcurrido el plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto e identifica su cuantía y los demás elementos determinantes de la obligación tributaria, tal como anteriormente se ha descrito, **habilita para la subsiguiente emisión de la correspondiente providencia de apremio**, sin necesidad de que la Administración desarrolle un procedimiento de comprobación inspectora o de comprobación limitada como pretende la reclamante.

Por ello no puede aceptarse la recriminación de la interesada de que la actuación de la Administración ha constituido una vía de hecho, al no haber seguido el procedimiento debido para la determinación de la existencia de una obligación tributaria y la subsiguiente liquidación y exigencia de la misma conforme a lo dispuesto en la LGT.

Considera la entidad, en sustento de su aserto, que existe una antinomia entre el artículo 45 de la LIRNR y la Ley General Tributaria, que con carácter general (salvo en los tributos de carácter periódico de cobro mediante recibo en los que no resulta necesario notificar individualmente la deuda tributaria), exige previo paso a exigir el cobro de la deuda, determinar la existencia y liquidación de la obligación tributaria a través del procedimiento debido.

Dicha consideración fue ya rechazada en la resolución del recurso de reposición, en el que se manifestaba que el procedimiento seguido para la exigencia del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes se había ajustado a lo previsto en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuya regulación, por el principio de especialidad normativa, tiene primacía sobre el previsto en una norma de carácter general. Dicha regulación no había sido derogada por lo que se desestimaban sus alegaciones en cuanto a la nulidad del procedimiento.

Este TEAC comparte esta contestación de la resolución del recurso de reposición pues ciertamente el principio de especialidad es reconocido en nuestro ordenamiento jurídico y en particular en el ámbito tributario, haciendo prevalecer la normativa especial de un tributo sobre las leyes tributarias y financieras generales. Y siendo esto así, una norma general posterior que pretendiese suprimir tal especialidad tendría que haberla derogado expresamente, lo que, como bien dice la ONGT, no sucedió, por lo que tal previsión especial conserva su vigencia y ha de ser aplicada.

Es ilustrativa en este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2000, que declara, en el supuesto allí controvertido, **la primacía aplicativa del artículo 31.3 de la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto de Sociedades sobre el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria**.

Dice así en el FD TERCERO:

«Procede, sin embargo, desestimar las pretensiones del Abogado del Estado y confirmar la sentencia de instancia, habida cuenta que: A) Como se declara, correctamente, en dicha sentencia, aunque la LGP se refiera, en general, en su artículo 45, a los acreedores a la Hacienda Pública, cuando tales acreedores sean aquellos a los que se refiere en particular el artículo 31.3 de la Ley 61/1978, rige el principio de que la Ley especial se antepone a la Ley general, y, por ello, no puede prevalecer el artículo 45 de aquella sobre el 31.3 de ésta última, del que, con toda claridad, se infiere que, llegado el 26 de febrero de 1992 sin que la Administración hubiera practicado la liquidación provisional, la misma disponía del plazo de 30 días para, de oficio, proceder a la devolución de la cantidad debida a ...; y, en consecuencia, hay que deducir que el cómputo del tiempo para la liquidación de los intereses de demora se inició el 26 de marzo de 1992 y, además, que la devolución de oficio

contemplada en el comentario 2 JURISPRUDENCIA artículo 31.3 no requiere que el acreedor, ..., reclame por escrito el cumplimiento de la obligación, como exige el artículo 45 de la LGP.»

Además, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia se ha destacado que de lo previsto en el artículo 2.2 del Código Civil se deriva el principio de no presunción de la derogación, pesando sobre el legislador la carga de la derogación expresa. Por ello la mayoría de las sentencias del Tribunal Supremo que se han pronunciado sobre esta cuestión en las distintas ramas del ordenamiento (vg. SSTs, Civil, de 11 de julio de 1950 - RJ 11 97- y 31 de octubre de 1996 - RJ 1996\ 7727- ; Contencioso, de 28 de marzo de 1967 - RJ 1444- , 23 de julio de 1984 - RJ 1984\4027- , 5 de febrero de 1987 - RJ 1987\509- y 27 de mayo de 1987 - RJ 1987\383 1- , Y Social, de 19 de junio de 2000 - RJ 2000\5 165-) han resuelto la tensión a favor del principio de especialidad normativa, en detrimento del de temporalidad de las normas. En ellas se aplica el criterio de que la Ley posterior cuando es general no deroga la Ley especial anterior, si la posterior no lo estableciere expresamente o, al menos, cuando no es incompatible con la anterior. Y en el caso que os ocupa, en atención a todo lo razonado, no se aprecia incompatibilidad alguna.

Subsidiariamente, la entidad aduce nulidad por indefensión material por la omisión del trámite de audiencia. Entiende que la ausencia de previsión de un trámite de audiencia en el artículo 45 de la LIRNR es contrario a la Constitución y a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, por lo que la única interpretación del referido artículo 45.2 del TRLIRNR conforme a la Constitución y el Derecho de la Unión Europea, ex artículo 7 de la LGT, pasaría por otorgar al contribuyente un trámite de alegaciones previo a la emisión de la referida Certificación.

En primer lugar, advertir que la propia interesada reconoce que es la Ley la que no prevé un trámite de audiencia previo a la emisión del certificado en cuestión. La inconstitucionalidad o no de tal norma legal es cuestión vedada a la revisión de este TEAC y en cuanto a que la única interpretación del precepto conforme a la Constitución y al Derecho de la Unión sería la articulación de un trámite no previsto en la ley, resulta inasumible. Lo que sí ha de garantizar este TEAC es que no se produzca indefensión y ello no ha sucedido en el presente caso pues, como anticipábamos en un inciso anterior, dicho certificado y las circunstancias apreciadas van a ser revisadas en atención a las alegaciones y pruebas que la entidad aporte en contradicción. Como ha sucedido aquí en el recurso de reposición y en la reclamación económico administrativa que aquí se resuelve.

Por consiguiente, en lo que a la corrección procedimental de la emanación de la Certificación impugnada conforme al apartado 2 del artículo 45 del TRLIRNR este Teac no aprecia tacha alguna. Precisamente la impugnabilidad de dicho certificado es lo que garantiza la defensa de los derechos del sujeto pasivo, que puede oponerse a la certificación de la deuda ahí señalada por disentir de cualesquiera de los datos asimismo reflejados como determinantes de aquella.

Eso es a lo que se procede a continuación: analizar las alegaciones de la interesada respecto a la concurrencia de la sujeción al gravamen basada en su residencia en un paraíso fiscal.

SEXTO.- No sujeción al Impuesto; residencia en Isla de Man.

Rechaza la interesada la sujeción al GEBI, sosteniendo que la entidad durante 2017 no fue residente en Isla de Man sino en Reino Unido.

A tal efecto la entidad aportó dos certificados, uno en el recurso de reposición y otro en la reclamación económico administrativa ante este TEAC.

Resulta pertinente reproducir nuevamente el artículo 40 del TRLIRNR

«Artículo 40. Sujeción.

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 éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial. »

Se trata pues de dilucidar si resulta acreditado que la entidad propietaria de los inmuebles no fuese residente en un país o territorio con la consideración de paraíso fiscal.

Como hemos indicado, obran en el expediente dos certificados emitido por las autoridades británicas :

Síguenos en...



Uno emitido en 2 de febrero de 2017, que fue el que se aportó en el recurso de reposición; otro, emitido en fecha 30 de mayo de 2022, aportado en la reclamación económico administrativa ante este TEAC.

En relación a los mismos se observa:

Bajo el membrete de "HM Revenue & Customs", con la denominación de "Letter of UK residence", se dice lo mismo, lo único que varía es el ámbito temporal al que se refiere la residencia fiscal.

Así en el aportado ante este TEAC respecto a la entidad **QR Limited** se indica como "Registered office address" (dirección del domicilio social) : **DOMICILIO_2**, Edinburgh, EH3 Ahora bien, nada se determina en relación al lugar de dirección efectiva.

Se expresa lo siguiente:

«I confirm that, to the best of HM Revenue and Customs' knowledge and belief, the above company was a resident of the United Kingdom for tax purposes from 1 January 2017 to 31 December 2017»

En traducción libre

«Confirmando que, según el leal saber y entender del HM Revenue and Customs, la empresa mencionada fue residente en el Reino Unido a efectos fiscales del 1 de enero al 31 de diciembre".»

Se manifiesta también que:

«This is not a certificate of residence for the purpose of any Double Taxation Agreement with the United Kingdom.»

En traducción libre:

«Este no es un certificado de residencia a efectos de ningún Convenio de Doble imposición con Reino Unido»

El certificado aportado en reposición, expedido en fecha 2 de febrero de 2017, tenía la misma redacción, solo que en vez de decir que había sido residente fiscal entre 1 de enero y 31 de diciembre de 2017, decía que era residente fiscal en UK a 2 de febrero de 2017, es decir a la fecha de emisión.

Esta fue una de las razones que llevó a la ONGT en la resolución del recurso de reposición a rechazar el certificado como acreditativo de lo pretendido. Pero no fue la única razón esgrimida en la resolución. Se rechaza también en atención a que no es un certificado de residencia a efectos de ningún Convenio de doble imposición suscrito con Reino Unido; y a la información proporcionada en los formularios formularios **FORMULARIO_1** y **FORMULARIO_2** que se adjuntan y obran en el expediente.

En cualquier caso, superada la primera razón esgrimida por el órgano gestor, a la vista del segundo certificado aportado, este TEAC ha de examinar si a la vista de la documentación obrante resulta acreditado que la entidad no fuese residente en un paraíso fiscal.

Para un adecuado análisis ha de comenzarse por resaltar que el GEBI nació con una clara vocación de norma antielusión penalizadora de determinadas inversiones opacas, con la finalidad de evitar el uso de bienes inmuebles por personas físicas a través de sociedades interpuestas, concretamente residentes en paraísos fiscales, de modo que la sociedad residenciada en un territorio de baja o nula fiscalidad no tributaba en España por los rendimientos de los mismos.

Este gravamen como otras medidas que mencionaremos a título meramente ejemplificativo, se inserta dentro de las medidas que la propia Union Europea ha venido adoptando y recomendando adoptar a sus estados miembros.

Valga citar en este sentido las Conclusiones adoptadas por el Consejo de la UE En su sesión del 5 de diciembre de 2017 "sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales que figuran en el anexo".

Síguenos en...



En ellas se alude a medidas de carácter no fiscal y otras de carácter fiscal; en relación con estas últimas se dice:

«B.2. Sin perjuicio de las competencias propias de cada Estado miembro, que les permiten aplicar medidas complementarias, las medidas de defensa de carácter legislativo en el ámbito fiscal que podrían aplicar los Estados miembros son las siguientes: a) no deducibilidad de costes; b) normas sobre sociedades extranjeras controladas (SEC); c) medidas de retención fiscal en origen; d) limitación de la exención de las participaciones; e) cláusula de inversión; f) inversión de la carga de la prueba; g) requisitos de documentación especiales; h) obligatoriedad de que los intermediarios fiscales notifiquen los regímenes tributarios específicos aplicables a los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.»

Quiere esto decir que cada estado tiene competencia para aplicar aquellas medidas complementarias que tenga por conveniente. A título de ejemplo cabe citar : no derecho a exenciones, beneficios fiscales ni a regímenes favorables. (art. 21 LIS, art. 14 IRNR, art. 23 LIS, art. 50 LIS, art. 54 LIS art. 58 LIS, art. 80 LIS, art. 81 LIS, art. 108 LIS, art. 95 LIRPF, DT 8ª LIRPF, art. 39 LIRNR, art. 46 LIRNR); presunción de residencia. (art. 8 LIS 27/14), etc

Centrándonos a continuación en los certificados aportados, sostiene la interesada que *"entiende que los certificados de residencia aportados resultan perfectamente válidos para acreditar la residencia fiscal del Contribuyente en Reino Unido, máxime cuando la Administración no ha aportado indicio alguno que permita considerar lo contrario."*

Pues bien, en contra de lo que la interesada postula, este TEAC pondera que tiene una notable relevancia la circunstancia de que el certificado expedido por las autoridades fiscales británicas **excluya expresamente** que el certificado lo sea a efectos de ningún Convenio de Doble imposición con Reino Unido. Y ello por dos razones: una propia del esquema de la configuración de la residencia en las distintas jurisdicciones; y otra que emana de ese carácter del GEBI que anteriormente se destacaba como una medida fiscal de las recomendadas por la UE defensivas de las legislaciones fiscales de los estados.

Así, considera este Tribunal que los certificados expedidos por las autoridades del Reino Unido, indicando ser residente fiscal en Reino Unido a efectos internos pero negando esta calificación a efectos de los Convenios de doble imposición no descartan la residencia en la Isla de Man.

En este tipo de certificados que podemos denominar "no cualificados" (entendiendo por "cualificados" aquellos que certifican la residencia con el plus de proporcionar al residente la cobertura de una red de CDIs, con todas las consecuencias que ello tiene y que, como veremos son relevantes) se expiden teniendo en cuenta tan solo los criterios de residencia de su normativa interna pero sin negar la residencia en otro país, esto es, sin hacer ningún pronunciamiento sobre la existencia o ausencia de los puntos de conexión con otro país. Por ello **la existencia de un certificado de residencia en un territorio no impide que pueda la entidad ser residente en otra jurisdicción fiscal.**

De hecho una de las utilidades, entre otras muchas, que aporta a las relaciones entre los estados la existencia de un CDI es que, llegado el caso, pueda dirimirse una situación de doble residencia; pero en el presente caso, la calificación como paraíso fiscal de uno de los Estados y el certificado del otro Estado, emitido expresamente fuera del ámbito de los Convenios ("no es un certificado de residencia a los efectos de los Convenios para evitar la Doble Imposición con Reino Unido"), impide solventar esta situación de doble residencia.

Ciertamente no nos hallamos aquí ante un conflicto de residencias entre España y Reino Unido, como apunta la reclamante, pero lo que sí es esencial dirimir aquí es que la entidad en cuestión sea o no residente fiscal en Isla de Man; pues aunque lo sea en UK, ello no excluye que lo sea en Isla de Man, no pudiéndose atender a ningún criterio que decantase la residencia en uno u otro por estar excluida la aplicación de Convenio alguno.

La ley española se refiere a *"entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal...";* y ello podría cumplirse aunque además pudiera ser considerado residente en otro territorio.

El resultado de ello es que a efectos de la normativa española del GEBI no podría afirmarse que la entidad no fuera residente en un paraíso fiscal.

La otra razón por la que atribuimos una extraordinaria relevancia a la circunstancia de que el certificado expedido por las autoridades fiscales británicas excluya expresamente su emisión a efectos de Convenio,

Síguenos en...



decíamos que estaba en conexión con el peculiar carácter del GEBI como una medida fiscal defensiva frente a maniobras de evasión fiscal en la línea de las recomendadas por la UE.

Mas adelante nos referiremos, al contestar a la ultima alegación de la interesada, a los factores determinantes de la inclusión de un territorio como paraíso fiscal, jurisdicción no cooperativa o cualquiera otra denominación que haya tenido a lo largo de la evolución de la cuestión. Veremos como según las etapas la firma de un CDI con cláusula de intercambio de información podía determinar la salida del firmante de la lista de paraísos.

La redacción del artículo 40 del TRLIRNR, de sujeción al GEBI, anterior a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, sujetaba a dicho gravamen en general a las entidades no residentes que fueran propietarias de inmuebles en España. Ello fue modificado por la citada ley en el sentido de dejar sujetas a dicho gravamen exclusivamente las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal.

Sobre lo que interesa llamar la atención es que en la anterior redacción, aun sujetándose en principio a todas las entidades no residentes, en el artículo 42.1 había un apartado b), a cuyo tenor el GEBI no era exigible a "las entidades con derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional, cuando el convenio aplicable contenga cláusula de intercambio de información, y siempre que las personas físicas que en última instancia posean, de forma directa o indirecta, 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 cláusula de intercambio de información."

Naturalmente esta excepción desapareció en la modificación operada por la Ley 16/2012, pues ya unicamente tenia virtualidad discernir si la entidad era o no residente en un paraíso fiscal.

Pero lo que interesa destacar aquí es que lo que verdaderamente podía tener relevancia para descartar la aplicación de una medida defensiva como el GEBI, pivotaba en torno a estar cubierto por un Convenio de Doble imposición.

Ello tiene su sentido si se atiende al artículo 4 del Convenio con Reino Unido, que sigue el Modelo de Convenio OCDE:

«1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. la expresión «residente de un Estado contratante» incluye los planes de pensiones constituidos en ese Estado. »

Caso de existir dualidad de residencia en una persona no física, el apartado 3 recoge como criterio dirimente la sede de dirección efectiva.

Atendiendo a todo ello, que duda cabe que la emisión de un certificado a efectos de Convenio tiene un plus de fuerza probatoria, pues en definitiva quien lo emite está garantizando que quien designa es residente fiscal, tributando por renta mundial y está en condiciones de resolver un eventual conflicto de residencia, de tal manera que en la medida de lo posible y aun con las limitaciones del sistema, se avala la exclusión o limitación tanto de situaciones de desimposición como de exceso de imposición.

Repetimos que, como enseguida abordaremos, la firma de un CDI por parte de una jurisdicción no es marchamo para no ser considerada paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa, pero que duda cabe que la aportación de un certificado de residencia fiscal expedido a efectos de Convenio tiene una fuerza probatoria de la que carecen los aquí aportados.

Por lo que, como señalábamos inicialmente, los certificados aportados indicando ser residente fiscal en Reino Unido pero negando esta calificación a efectos de los Convenios de doble imposición, podrán resultar validos para afirmar que en virtud de la normativa interna británica reúne algún requisito que determina que se le considere residente fiscal pero no descartan la residencia en la Isla de Man, que es lo aquí decisivo.

Expuesto lo cual, sostiene la ONGT que la entidad mantiene domicilio y gestión en Isla de Man. Se adjuntan a la resolución del recurso los formularios **FORMULARIO_1** y **FORMULARIO_2** en los que,

Síguenos en...



respectivamente, el domicilio de la entidad que es la Corporate Secretary y el nombramiento del director tienen domicilio en Isla de Man.

Ante ello la interesada manifiesta en alegaciones complementarias, de 13 de junio de 2022, ante este TEAC (pág. 6):

«Pues bien, la Compañía se constituyó en Isla de Man y mantiene su domicilio social en dicho territorio, si bien, como ya se indicó en la interposición de la reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la interposición de recurso de reposición, durante el ejercicio 2017 la Compañía no fue residente en la Isla de Man sino en el Reino Unido. Dicha circunstancia se acreditó de manera indubitada mediante el certificado de residencia fiscal emitido por las Autoridades fiscales británicas correspondiente al ejercicio 2017, así como con el certificado correspondiente al ejercicio 2018, el cual se adjunta al presente escrito, como se ha señalado anteriormente.»

Por consiguiente, la entidad se constituyó en Isla de Man y tiene su domicilio y gestión social allí. Pese a lo cual la interesada sigue insistiendo en que los certificados acreditan la residencia en UK. Insistimos pues en la contestación de que sin negar que acrediten la residencia a efectos fiscales internos en dicho país, no descartan que también lo sea en Isla de Man.

Este TEAC quiere hacer constar que mientras que en el extracto de las alegaciones complementarias que se acaba de transcribir la entidad afirma que se constituyó en Isla de Man y mantiene allí su domicilio social, en el escrito de interposición de la REA (pág. 14) dice:

«QR es una sociedad constituida en Escocia, como acredita el certificado emitido por el Registro mercantil de Escocia, en el cual se indica (incorporamos traducción libre): "El Registro Mercantil de Escocia certifica por la presente que QR LIMITED es constituida a fecha de hoy de acuerdo con la Ley de Sociedades de 1985 como una compañía privada y de responsabilidad limitada.»

Dicho certificado, no compulsado, indica en el inglés original:

«The Registrar of Companies for Scotland hereby certifies that

QR LIMITED

is this day incorporated under the Companies Act 1985 as a private company and that the company is limited.»

Así pues la entidad afirma que se constituyó en Isla de Man y que se constituyó en Escocia. Ante dicha paradoja y sin explicación alguna por parte de la entidad, solo cabría suponer con cierta lógica que la sociedad pudiera incorporarse a los dos registros, en Isla de Man, donde, como veremos después, presenta los formularios comunicando distintas circunstancias y también en el de Escocia, dada la singularidad de la relación que este Isla mantiene con Reino Unido.

En cualquier caso esa dualidad de inscripción no descarta en modo alguno la residencia en Isla de Man.

Además, de los documentos obrantes en el expediente, **FORMULARIO_1 Y FORMULARIO_2**, se desprenden de nuevo datos que avalan que es residente en Isla de Man:

Respecto al modelo **FORMULARIO_1** "Change of Particulars for "Corporate Secretary", manifiesta la interesada que es el cambio de sede social del "Corporate Secretary" el que motiva la presentación del modelo **FORMULARIO_3**; que da respuesta al cambio del domicilio social de la Compañía dentro de la propia Isla de Man, de "**DOMICILIO_2, Douglas, Isla de Man, IM2 ...**" a "**DOMICILIO_3, Douglas, Isla de Man, IM2 ...**". En este sentido, afirma, la Compañía tenía -y tiene- su domicilio en la sede social del "Corporate Secretary". Pero añade que domicilio social y residencia fiscal son conceptos distintos.

Pues bien, ciertamente son conceptos distintos pero sin duda constituye un indicador más a tener en cuenta.

En cuanto al documento **FORMULARIO_2**, "Appointment of director", es un formulario, conforme a la norma "Companies Act 2006" de Isla de Man, que se presenta para la designación de "Director" (administrador, consejero) cuando el designado es una persona física.

Síguenos en...



En dicho modelo se designa en fecha 28-10-2016 a Mrs **Dmv**, de nacionalidad británica y residente en Isla de Man, indicándose una dirección "service address" en Isla de Man. Dicho "service address" no ha de coincidir con la residencia pero en el presente caso sí coincide.

Conforme a la regulación del mencionado Companies Act, al tener el Administrador o Consejero la residencia en Isla de Man y además la "service address" también allí, la gestión y dirección de la entidad se localiza allí.

Así se desprende del Companies Act, en la Part VI "Directors" y chapter 1 "Management by Directors", (91), en que se dispone:

«(1) The business and affairs of a company shall be managed by or under the direction or supervision of the directors of the company.

(2) The directors of a company have all the powers necessary for managing and for directing and supervising the business and affairs of the company.»

En suma, si la entidad se ha constituido en Isla de Man, tiene ahí su domicilio social, y también ahí radica su sede de dirección efectiva, todo ello constituyen elementos de prueba de la residencia en Isla de Man, circunstancia a la que, de ser dicho territorio un paraíso fiscal, la ley anuda el nacimiento del hecho imponible del gravamen que nos ocupa.

SÉPTIMO.- Consideración de Isla de Man como paraíso fiscal.

Esta es una alegación que la reclamante no formula en todas las reclamaciones económico administrativas que aquí se resuelven acumuladamente; sí se expone en el escrito de interposición del RG 4509-22, en que como fundamento cuarto aduce "**SUBSIDIARIAMENTE, IMPOSIBILIDAD DE CALIFICAR A LA ISLA DE MAN COMO PARAISO FISCAL.**"

En síntesis, expone que el listado de territorios con la calificación de paraíso fiscal se recogía en el Real Decreto 1080/1991 por mor de la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, que señala que, 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 citado Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. En dicha clasificación se hallaba Isla de man.

Señala que pese a que la vigencia de esa lista fue aprobada de forma transitoria, esa transitoriedad se sigue manteniendo inalterada desde 2006 ; y que la situación de interinidad del Real Decreto 1080/1991 es absolutamente anómala e irregular, habiendo mostrado el legislador la necesidad de que dicha lista sea actualizada, tal y como se desprende de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre y de la disposición adicional quincuagésima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre. Considera que, pese a que el Gobierno ha incumplido el mandato normativo impuesto por el legislador, para determinar si Isla de Man debiera ser excluido de la lista de paraísos fiscales, debe analizarse los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales y las listas de jurisdicciones no cooperativas preparada por la Unión Europea. Examina a continuación los trabajos desarrollados en el seno del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, señalando que en las evaluaciones de cumplimiento tras las revisiones de las prácticas de intercambio de información, dicho Foro ha considerado que, desde 2011 y manteniéndose tras la revisión de 2017, la Isla de Man cumple con todos los requisitos de transparencia e intercambio de información. Asimismo señala que el Consejo de la Unión Europea publicó la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Dentro de la lista publicada no se encontraba la Isla de Man. En atención a lo anterior concluye que la Isla de Man no puede calificarse como paraíso fiscal, con independencia de que no se haya llevado a cabo la mera actualización reglamentaria del listado de paraísos fiscales. Menciona finalmente un Informe de la Dirección General de Tributos de 3 de noviembre de 20159, en el que se reconoce la exclusión de la lista de paraísos fiscales del Sultanato de Omán en virtud del referido artículo 2 del Real Decreto 1080/1991, con ocasión de la entrada en vigor del Convenio entre el Reino de España y el Sultanato de Omán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho "ad referéndum" en Mascate el 30 de abril de 2014 , y que incluye cláusula de intercambio de información.

Para abordar esta cuestión es preciso exponer sucintamente el marco normativo y su evolución:

La lista española de territorios calificados como paraísos fiscales se aprobó mediante el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, en la cual se hallaba Isla de Man.

Síguenos en...



En 2003, mediante el **Real Decreto 116/2003**, de 31 de enero se añadió un artículo 2 al Real Decreto 1080/1991, para establecer que «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»

Como consecuencia de ello desde el 2 de febrero de 2003 salieron de la lista diversos territorios, entre los cuales no se hallaba Isla de Man.

A partir del 1 de diciembre de 2006, **la Ley 36/2006, de 29 de noviembre**, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo, en su Disposición adicional primera, una matización, señalando que los territorios que hubieran abandonado la lista de paraísos fiscales por la firma de un acuerdo de intercambio de información, volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

La Disposición Adicional Primera de dicha Ley disponía así:

«1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.»

La Disposición transitoria Segunda de esa misma Ley 36/2006 preveía:

«Disposición transitoria segunda. Aplicación transitoria de la consideración de paraíso fiscal.

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, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.»

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre modificó, a partir del 1 de enero de 2015, la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que quedó redactada así:

«1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) La existencia con dicho 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 enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.

c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.»

Así pues, aunque se preveía que la lista de paraísos fiscales podría actualizarse atendiendo a los criterios señalados, inspirados en los utilizados por los organismos internacionales, la lista de paraísos fiscales dejó

Síguenos en...



de actualizarse automáticamente por la firma de un convenio para evitar la doble imposición o un acuerdo de intercambio de información. Ello supuso que los países de la lista del RD 1080/1991 que hubieran firmado un acuerdo de intercambio de información con España con posterioridad al 1 de enero de 2015 no dejaron de tener la consideración de paraísos fiscales hasta la publicación de la Orden Ministerial de 10/02/2023.

Posteriormente, la **DA Primera y la DT Segunda de la Ley 36/2006**, fueron **modificadas por la Ley 11/2021, de 9 de julio**, en cuanto a semántica y definición de este tipo de territorios: se sustituye "paraíso fiscal" por "jurisdicción no cooperativa".

La DA Primera quedó así:

«Disposición adicional primera. Definición de jurisdicción no cooperativa.

1. Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de este artículo.

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

(...;)

3. La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE .

4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

5. Respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, de conformidad con lo establecido en esta disposición, con los que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio.»

La DT Segunda quedó así:

«Disposición transitoria segunda. Aplicación transitoria de la consideración de jurisdicción no cooperativa.

En tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.»

Interesa resaltar que esta modificación en la DT Segunda tuvo meramente un alcance semántico, de sustituir "paraíso fiscal" por "jurisdicción no cooperativa" pero el contenido dispositivo no se alteró, seguía disponiendo lo mismo desde su introducción en la Ley 36/2006.

Asimismo tiene trascendencia que este contenido dispositivo de la DT Segunda de la Ley 36/2006 se mantuvo vigente en cuanto a lo que aquí interesa de disponer que *"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 "*.

En resumen, de lo expuesto se desprende:

La determinación de los territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales/jurisdicciones no cooperativas a los efectos de la normativa española ha de hacerse por vía normativa, reglamentaria.

Síguenos en...



Dicha lista fue elaborada por el Real Decreto 1080/1991, en la cual estaba la Isla de Man, y se mantuvo en vigor hasta la aprobación de la primera actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas que se llevó a cabo mediante la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, en la cual se halla también incluida Isla de Man.

El hecho de que el legislador, en las modificaciones legales que se han descrito, previese que se podría actualizar la lista con arreglo a los criterios que delimita no es más que una autorización de la ley para que normativamente, por la vía reglamentaria correspondiente, se llevasen a cabo actualizaciones de la lista; pero no constituye una autorización a la discrecionalidad del aplicador de la norma que permita a este órgano revisor según su propio criterio aplicar tales criterios y concluir si un determinado territorio está incluido o no en la lista. Por el contrario, la disposición transitoria de la ley 36/2006 mantenía su vigencia y su dicción no planteaba duda alguna, por lo que resulta indisponible y este órgano revisor no puede sino aplicarla.

El retraso en las actualizaciones reglamentarias que critica la reclamante no es cuestión que pueda suplir o sancionar este Teac, debiendo además advertir que la ley lo que hacía era posibilitar tales actualizaciones, que no ordenarlas.

La modificación del RD1080/91 por el RD 116/2003 conllevó que desde el 2 de febrero de 2003 salieran de la lista determinados territorios en atención a la firma de un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Ahora bien, por disposición de la ley 26/2014 (como asimismo se he descrito líneas atrás), la lista de paraísos fiscales dejó de actualizarse automáticamente por la firma de un convenio para evitar la doble imposición o un acuerdo de intercambio de información. Lo cual supuso que los países de la lista del RD 1080/1991 que hubieran firmado un acuerdo de intercambio de información con España con posterioridad al 1 de enero de 2015 no dejaron de tener la consideración de paraísos fiscales hasta la publicación de la Orden Ministerial de 10/02/2023.

En relación a la mención que la reclamante hace del Informe de la DGT de 3 de abril de 2015, cabe señalar que el Convenio entre el Reino de España y el Sultanato de Omán fue firmado el 30 de abril de 2014, por lo que no le afectó la modificación introducida por la ley 26/2014, que entró en vigor el 1 de enero de 2015. Y ello sin perjuicio de que tal salida no fuese efectiva hasta el comienzo de la aplicación efectiva del Convenio.

Sin embargo, respecto a la Isla de Man, el Acuerdo de intercambio de información a que apela la reclamante se firmó el 3 de diciembre de 2015, por lo que ya sí le resultaba de aplicación la disposición de la ley 26/2014, que impedía la salida automática de la lista de paraísos fiscales por el hecho de firmar un acuerdo de este tipo.

En consecuencia, este Teac no puede sino concluir que concurre en el presente caso la circunstancia de ser residente la entidad en un paraíso fiscal.

Se desestima la alegación de la entidad y se confirma la resolución recurrida y los actos administrativos impugnados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...



Síguenos en...

