

Fiscal

A las herencias de inmuebles en España se les aplica el artículo 21 del Convenio para evitar la doble imposición

La Audiencia Nacional determina que las ganancias patrimoniales que suponen incorporaciones de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente no vinculadas a una enajenación estarán incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 21 y no del artículo 13.1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE y del Convenio para evitar la doble imposición.

LUIS CUESTA CUESTA

Asociado senior del Área de Fiscal
de Gómez Acebo & Pombo

EDUARDO MARTÍNEZ-MATOSAS RUIZ DE ALDA

Socio del Área de Fiscal
de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

En un procedimiento bajo la dirección letrada de abogados de Gómez-Acebo & Pombo, la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 23 de febrero del 2023 (rec. núm. 466/2019), determina, en el contexto del Convenio para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza (en adelante, «Convenio para evitar la doble imposición»), qué debe entenderse por *ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles* —art. 13 del citado convenio, relativo a las «ganancias de capital»—, a efectos de concretar si dicha expresión comprende también los supuestos de adquisición de

inmuebles *mortis causa* o si, por el contrario, estas últimas entrarían en el catálogo de otras «rentas no mencionadas expresamente» en los artículos anteriores del convenio, a las que hace referencia su artículo 21.

En el caso analizado por el tribunal, una fundación suiza heredó de una ciudadana, también residente fiscal en Suiza, una serie de parcelas situadas en Mallorca y presentó la autoliquidación del impuesto sobre la renta de no residentes para tributar por la ganancia patrimonial derivada de la operación. Sin embargo, días más tarde solicitó su rectificación y reclamó como ingresos indebidos lo ingresado anteriormente al entender que

la renta declarada no estaba sujeta a tributación en España por aplicación del artículo 21 del convenio hispano-suizo, que no sujeta a imposición en España las rentas que no estén expresadas en los artículos anteriores del Convenio para evitar la doble imposición.

Sin embargo, la Administración tributaria desestimó la solicitud rechazando la posibilidad de aplicar el citado artículo 21 y considerando que lo procedente en este caso era la aplicación del artículo 13.1 del Convenio para evitar la doble imposición —en relación con el artículo 13.1i de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR)—, que determina la tributación de las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles y señala que pueden someterse a imposición en el Estado en que se encuentren situados, en este caso, España. Pues bien, a efectos de concretar qué ha de entenderse por *ganancias derivadas de la enajenación de bienes*, tanto la Administración como la resolución impugnada en este caso se remiten a los comentarios al artículo 13 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos («Modelo de Convenio de la OCDE»), artículo relativo a la imposición de las ganancias de capital, en cuyo punto 5 se señala que la expresión *enajenación de la propiedad* comprende las ganancias de capital resultante de la venta o permuta de bienes, de la donación e incluso de la transmisión *mortis causa*.

Por el contrario, a juicio de la recurrente, el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE que sirve de soporte interpretativo a la decisión recurrida se está refiriendo a la denominada *plusvalía del muerto* como ganancia de capital sujeta a dicho artículo, pero no a la adquisición *mortis causa* por la beneficiaria de la herencia. Por ello, entiende que la eventual ganancia que pueda derivarse para el transmitente de la transmisión de un bien a título gratuito, ya se trate de una transmisión *mortis causa* (herencia) o *inter vivos*

(donación), estaría cubierta por el artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE, pero la ganancia extraordinaria que obtenga quien recibe el bien quedaría fuera del ámbito de dicho precepto, con lo que resultaría así aplicable el artículo 21 del modelo.

Analizando ambas posiciones, la Audiencia Nacional, que ha respaldado los argumentos de la fundación suiza recurrente, basa su fallo en los siguientes extremos:

- 1) Del tenor literal del artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición, que se refiere a las «ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles» (apdo. 1) y a las «ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2 y 3» (apdo. 4), cabe concluir que el presupuesto de hecho de la aplicación de esta norma, según su tenor literal, es la enajenación de bienes y las ganancias derivadas de ella.
- 2) Por tanto, la norma convencional —que distribuye la potestad tributaria estableciendo supuestos de no sujeción en un país o en el otro— se expresa con un tenor literal que hace innecesario acudir a otros criterios interpretativos diferentes del gramatical. En ese sentido, según el sentido propio de sus palabras, la expresión *enajenación de bienes inmuebles*, no es en nuestro ordenamiento jurídico equivalente a *adquisición «mortis causa» de inmuebles*.
- 3) Defender una posición contraria —como la mantenida por la Administración y por la resolución recurrida, entendiéndose que los comentarios al artículo 13 del Modelo de Convenio de la OCDE sirven para defender que la interpretación convencional del artículo debe llevar a incluir en su ámbito de aplicación no sólo las ganancias derivadas de operaciones de enajenación, sino también

las derivadas de la adquisición por vía hereditaria de bienes inmuebles por parte de una persona jurídica—, exige encontrar argumentos adicionales.

- 4) En ese sentido, la resolución recurrida acudió, en busca de dicha argumentación, a los supuestos de ganancias patrimoniales gravadas en virtud del artículo 13.1i de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en el que se distingue entre las ganancias patrimoniales que derivan de una transmisión onerosa o lucrativa cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos —apdo. 3.º— y las ganancias patrimoniales procedentes de la incorporación de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente, en este caso, el causahabiente —apdo. 4.º—.

No obstante, apunta la Audiencia Nacional siguiendo la argumentación de la demanda, no todas las rentas que el artículo 13.1i de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes define como ‘ganancias patrimoniales’ pueden ser consideradas ‘ganancias de capital’ en los convenios para evitar la doble imposición. En particular, no serán ganancias de capital a los efectos de éste las ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1i.4.º de la citada ley española, es decir, las derivadas de la incorporación al patrimonio del contribuyente de bienes situados en territorio español y derechos que deban cumplirse o ejercerse en él que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias del juego que, por tanto, estarán sometidas al artículo 21 del Convenio para evitar la doble imposición.

Tal interpretación, a juicio del tribunal, encuentra aval en varios comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, a saber:

- En el comentario 19 al artículo 13 del modelo —coincidente con el artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición—, donde se aclara que las disposiciones de este artículo no están destinadas a aplicarse a los premios de lotería ni a las primas y premios unidos a los bonos u obligaciones, que, sin embargo, se incluyen en el número 4 del citado artículo 13.1i de la Ley sobre la Renta de No Residentes. De ello se infiere, destaca el tribunal, que no existe una plena coincidencia entre los supuestos de dicho precepto interno y los del artículo 13.1 del Convenio para evitar la doble imposición.
 - Por otra parte, del comentario 22 al apartado 1 del citado artículo 13 del modelo— que dice: «el apartado 1 del artículo 13 trata únicamente de las ganancias que un residente de un Estado contratante obtiene al enajenar propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante»—, se deduce claramente que la adquisición hereditaria es ajena al ámbito de aplicación de dicho precepto.
- 5) Advierte el tribunal, además, que en el fondo de toda la controversia analizada subyace también el valor que ha de darse a los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, que no son fuente del ordenamiento jurídico español, sino meras pautas interpretativas que no pueden sobreponerse a la aplicación gramatical de las normas jurídicas ni arrumbar los criterios de interpretación del título preliminar del Código Civil, a saber, la interpretación gramatical y la sistemática. Y, en este caso, si la voluntad legislativa fuera que se incluyeran en el texto del artículo 13.1 del Convenio para evitar la doble imposición las adquisiciones hereditarias de inmuebles por personas jurídicas, como es el

supuesto de hecho que nos ocupa, así lo debería haber recogido mediante la oportuna modificación, pero no es aceptable realizarlo por una vía interpretativa que no es tal, sino que supone una verdadera nueva

regulación lo cual no corresponde ni a la Administración actuante ni a este tribunal.

Todo lo anterior ha conducido a la Audiencia Nacional, en línea con la doctrina existente¹, a

¹ En este sentido puede consultarse CARMONA FERNÁNDEZ, N., *TODO Renta de No Residentes* (ed. CISS, Valencia, 2010, págs. 285-286), donde apunta que «[l]os Comentarios al ModCDI hacen hincapié en una concepción amplia de supuestos generadores de tales ganancias, entre los que se encontrarían transmisiones por venta, permutas, enajenaciones parciales, expropiaciones o aportaciones sociales, donaciones e incluso transmisiones *mortis causa*. Se pretende subrayar una inteligencia expansiva del concepto, sin que ello signifique, ni mucho menos, que se trate de supuestos que deban gravarse necesariamente por un impuesto sobre la renta —en el caso de las dos últimas menciones es patente que, de ordinario, se verán afectadas por conceptos tributarios distintos, objeto a su vez, en ocasiones, de convenios bilaterales de otra naturaleza (sucesiones y donaciones)—. Los propios comentarios se preocupan de afirmar que las ganancias de capital en cuestión deben ser reales y no, por ejemplo, fruto de revalorizaciones contables, o bien modalidades anómalas de enriquecimiento, como sería el caso de ciertas rentas atípicas, premios en juegos de azar, etc. [...] que encuentran cobertura en el artículo 21 del modelo».

En la misma línea, MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Ganancias de capital», en AA. VV., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea* (CISS, Valencia, 2006), apunta: «En el contexto del artículo 13 ModCDI, las variaciones en el valor del patrimonio que se pongan de manifiesto por la incorporación al mismo de bienes y derechos y que no estén vinculadas a una enajenación previa (v. gr. premios, indemnizaciones, subvenciones, herencias, legados o donaciones) no son consideradas ganancias de capital, a diferencia de lo que ocurre en el artículo 33 LIRPF. Prueba de ello, es que el párrafo 19 de los CMC excluye del ámbito de aplicación del artículo a los premios de lotería, en cuanto ganancia patrimonial por incorporación de bienes al patrimonio del contribuyente sin que exista enajenación alguna. Tales rentas, en consecuencia, estarán comprendidas en el ámbito del artículo 21 ModCDI (otras rentas). La vinculación del concepto de ganancia de capital a la enajenación de un bien determinará que la eventual ganancia para el transmitente derivada de la transmisión de un bien a título gratuito, ya se trate de una transmisión *mortis causa* (herencia) o *inter vivos* (donación), esté cubierta por el artículo 13 ModCDI, pero la ganancia/resultado extraordinario que obtenga quien recibe el bien se encontrará fuera del ámbito de aplicación del citado precepto, por constituir una ganancia no vinculada a una enajenación. Tales ganancias será necesario considerarlas desde la perspectiva del artículo 21 ModCDI (otras rentas) —si fueran objeto imponible de uno de los impuestos comprendidos en el tratado— o si, existiera un CDI en materia de sucesiones y donaciones, habrá que estar a las disposiciones de éste. En este sentido, no resulta correcto el criterio que mantiene la Resolución de la DGT de 18 de octubre de 2003, n.º consulta 1590/2003 que, en relación con el CDI España-UK, concluyó que las ganancias patrimoniales (según el concepto de la LIRNR) obtenidas por una entidad sin fines lucrativos residentes en el Reino Unido y fruto de donaciones que se realizaban a esta entidad se encuentran gravadas en España si el artículo 13 CDI España-UK permitía su gravamen (así, por ejemplo, si se donaban a entidades bienes inmuebles, el artículo 13.1.CDI España-UK permitía su gravamen). El mismo error puede encontrarse en la Resolución de la DGT de 26 de noviembre de 2004, n.º consulta 2017/2004, en esta ocasión, en relación con el CDI España-Francia, de 13 de diciembre de 2006, número de consulta 2486/2006 o de 13 de septiembre de 2011, V2039/2011, estas últimas en relación con el CDI de España-Alemania. [...]. La consecuencia de esta estructura del ModCDI será que todas las ganancias patrimoniales internas que no tengan cabida en la definición de ganancia de capital, porque no están vinculadas a una enajenación, sino que suponen incorporaciones de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente, estarán incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 21 y no del artículo 13 ModCDI. [...] El artículo 13 ModCDI no comprende este tipo de ganancias patrimoniales en el concepto de ganancias de capital, por lo que las ganancias de este tipo deberán ser calificadas a la luz del artículo 21 ModCDI (ello a pesar del erróneo criterio de la Resolución de la DGT de 18 de octubre de 2003, de 26 de noviembre de 2004 o de 13 de diciembre de 2006 o de 13 de septiembre de 2011, ya citadas)».

concluir que «las ganancias patrimoniales que no tengan cabida en la definición de *ganancia de capital*, porque no están vinculadas a una enajenación, sino que suponen incorporaciones de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente, estarán incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 21 y no del artículo 13.1 del Modelo de Convenio y del CDI», estimando así el recurso y, por tanto, la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por la fundación recurrente y el derecho de ésta a la devolución de la suma ingresada en ella más los intereses de demora desde la fecha en que se hizo el ingreso.

Cabe advertir que el criterio de la Audiencia Nacional viene a contradecir la doctrina que la Dirección General de Tributos expresó, en supuestos muy similares al ahora analizado por el tribunal, en consultas vinculantes como la V2128-12, de 6 de noviembre, en la que defendió la aplicación del artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición. Por tanto, es una sentencia que han de tener en cuenta todos aquellos contribuyentes no residentes que hayan recibido en herencia un inmueble situado en España,

ya que, por aplicación del artículo 21 del citado convenio, en principio, no deberían tributar en España.

Por último, es necesario señalar que la Audiencia Nacional, al haber estimado la pretensión de la recurrente en relación con la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición, ya no ha entrado a valorar la procedencia del segundo argumento jurídico en caso de que se hubiera admitido la posibilidad de tributación en España. Esto es, de conformidad con el criterio de la recurrente, basada en la propia Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 29 de enero del 2015 (rec. núm. 456/2011) y en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 19 de noviembre del 2013 (rec. núm. 318/2011), esta tributación sería contraria al principio de la libre circulación de capitales —art. 63 TFUE— y supondría una discriminación con respecto a la tributación de las fundaciones residentes en España que adquieren inmuebles en este Estado, que están exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 49/2002.

Por otra parte, HORTALÀ I VALLVÉ, J., en *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición* (Thomson-Aranzadi, Navarra, 2007, págs. 473-474), señala que «[e]l cuarto supuesto (en referencia al artículo 13.1i de la LIRNR) también se ve muy restringido en aplicación del concepto convencional vinculado a la enajenación y las restricciones propias de los casos de especificaciones de derechos. Por ello estas ganancias, así como las del segundo apartado, en caso de mediar un convenio, sólo podrían someterse a imposición si efectivamente el artículo 21 concede esa potestad al Estado de la fuente, lo que ocurre en pocas ocasiones (Argentina, Australia, Brasil y China)».