



**Carta de Novedades doctrinales  
y jurisprudenciales**  
Número 45  
Semanas del 27 de noviembre de  
2017 al 17 de diciembre de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

## 1.- Doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT):

### CV 1643-17 de fecha 26/06/2017:

#### **FISCALIDAD INTERNACIONAL – CONVENIO CON EGIPTO**

El consultante, residente fiscal en Egipto, va a percibir en el momento de su jubilación un plan de pensiones privado gestionado por un banco español y un plan de jubilación gestionado por una aseguradora española.

Estas cantidades no pueden calificarse como pensiones a los efectos del artículo 18 del convenio, en la medida en que no se trata de pensiones percibidas por razón de un empleo anterior. En este caso, sería de aplicación lo establecido en el artículo 21, relativo a “Otras rentas”.

Así, las rentas que se obtengan con ocasión del rescate del plan de pensiones privado por parte del consultante, residente fiscal en la República Árabe de Egipto, únicamente podrán someterse a imposición en dicho país y no, por tanto, en España.

No procederá practicar retención o ingreso a cuenta de las rentas de los planes de pensiones privados obtenidas en España, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

### CV 1645-17 de fecha 26/06/2017:

#### **IVA – ITP – IRPF – RESOLUCIÓN COMPROAVENTA**

Un empresario agrícola vendió el pleno dominio del 20% de unos terrenos rústicos a varias entidades inmobiliarias en el año 2006, con la condición resolutoria de que, si pasados cuatro años desde la compraventa los terrenos no adquirían la condición de suelo urbanizable sectoriado, la transmisión de dicho 20% podría resolverse a instancia de cualquiera de las partes. En su momento la operación quedó sujeta al IVA. En el año 2010 se firmó una nueva escritura de novación en la que se prorrogaba hasta el 31 de diciembre de 2013 el plazo para ejercer la condición resolutoria. Actualmente, las entidades compradoras quieren instar la resolución de la compraventa, dado que los terrenos siguen teniendo la calificación de suelo no urbanizable, a lo que se opone el consultante por considerar que las compradoras no han



## Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales

Número 45

Semanas del 27 de noviembre de 2017 al 17 de diciembre de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)

info@adlucemveritas.com

realizado gestión alguna para que se pueda iniciar el cambio de calificación a suelo urbanizable.

El consultante es un empresario agrícola acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA. En el año 2006 vendió unos terrenos rústicos a dos entidades mercantiles Y dado que los adquirentes reunían los requisitos, renunció a la exención, repercutiendo el impuesto e ingresando su importe a través de la declaración-liquidación no periódica, "modelo 309".

En el supuesto de que la operación gravada y por la que se devengó el Impuesto quede sin efecto totalmente por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, la modificación de la base imponible será total, procediendo a la reducción íntegra de la misma en igual cuantía a la que en su día determinó la repercusión de la correspondiente cuota.

Como consecuencia de la resolución total de la operación entre el consultante y las sociedades adquirentes, éstas van a devolver al propietario original (el consultante) las fincas adquiridas, debe entenderse que tal entrega no constituye una entrega de bienes a efectos del IVA y, por consiguiente, no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes (terrenos) que en su día se realizó, tanto si dicha entrega estuvo sujeta a dicho Impuesto como si no. De estar sujeta al IVA dicha entrega inicial, como parece ser el presente caso, lo que debe tener lugar es la modificación íntegra de la base imponible del Impuesto devengado por la entrega de las fincas.

El consultante transmitente debe expedir y entregar factura rectificativa a las entidades adquirentes por la resolución de la operación de compraventa. El plazo de 4 años para rectificar la cuota devengada correspondiente a la entrega deberá computarse desde que tenga lugar la resolución del contrato o causa que deje sin efecto la operación. Asimismo, estará obligado a reintegrar el importe de las cuotas inicialmente repercutidas a la entidad que las soportó.

En relación con el ITPAJD, a efectos Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), la cláusula incluida en un contrato de compraventa como condición por la que se hace depender la perfección del contrato a que se obtenga antes de cuatro años la condición de suelo urbanizable debe calificarse como condición suspensiva. Por lo que dicha adquisición se entenderá siempre realizada el día en que dicha condición se cumpla. Por tanto, no se liquidará el impuesto hasta ese momento, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el Registro público correspondiente.



**Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales**  
Número 45  
Semanas del 27 de noviembre de 2017 al 17 de diciembre de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

Ahora bien en este caso la escritura de compraventa habrá tributado por la cuota variable del Impuesto por el concepto de Actos Jurídicos Documentados (AJD). En el momento actual, se deberá realizar otra escritura pública que quedará sujeta al concepto de AJD. Serán las entidades interesadas en la resolución del contrato los sujetos pasivos del impuesto.

A efectos del IRPF, la finca vuelve a la situación dominical originaria, reincorporándose al patrimonio del consultante como si la compraventa no se hubiera celebrado.

En cuanto a la posibilidad de solicitar la devolución del importe de la cuota ingresada que corresponda a la ganancia patrimonial declarada por la transmisión, sería instando la rectificación de las autoliquidación donde se incluyó aquella ganancia patrimonial.

#### **CV 1652-17 de fecha 27/06/2017:**

#### **IRPF – IVA – DEVOLUCIÓN CÉNTIMO SANITARIO**

Una persona física que ejerce una actividad agrícola y ganadera determinando el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el IRPF, e incluida en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA, ha recibido de la Agencia Tributaria la devolución de determinados importes satisfechos en pago del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario) – IVMDH – , incluyendo intereses de demora.

En el método de estimación objetiva en el IRPF, deberá multiplicarse el volumen total de ingresos que corresponda a cada tipo de cultivo o explotación por el índice de rendimiento neto establecido para éstos. La devolución del IVMDH tendrá la consideración de ingreso y su importe se sumará proporcionalmente al volumen total de ingresos que corresponda a cada tipo de cultivo o explotación, salvo que pueda vincularse a un cultivo o explotación determinado en cuyo caso el importe de la devolución se sumará al volumen total de ingresos correspondiente a ese cultivo o explotación para la determinación del rendimiento neto.

Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. La devolución del IVMDH, contabilizado en su día como gasto, debe imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución y los intereses de demora de la devolución, tendrán el mismo tratamiento.



**Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales**  
Número 45  
Semanas del 27 de noviembre de 2017 al 17 de diciembre de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

En consecuencia, no habrá que presentar ninguna declaración complementaria, ya que los ingresos derivados de las devoluciones del IVMDH objeto de la consulta deberán imputarse a los períodos impositivos que se reconozca el derecho a su devolución.

Los intereses de demora de la devolución tienen la calificación de ganancia patrimonial y se integran en la base imponible del ahorro.

En relación con el IVA, la parte vendedora (la entidad proveedora del combustible) debería modificar la base imponible, así como rectificar la repercusión efectuada de las ventas de combustibles sujetas al IVMDH cuyo importe hubiera formado parte de la base imponible de las mismas. Ello supondría para los destinatarios de las operaciones la obligación de rectificar, las deducciones que hubieran practicado.

Por las cuotas soportadas del IVA que hubieran sido deducidas no procedería la devolución de ingresos indebidos. Sin embargo la consultante, al estar incluida en el régimen especial de agricultura ganadería y pesca, no habrá podido deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de combustible en la medida que se utilicen en la realización de las actividades a las que se aplicable dicho régimen especial y por consiguiente, al no tener derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las compras de combustibles sujetas al IVA, procederá la devolución de ingresos indebidos.

#### **CV 1667-17 de fecha 27/06/2017:**

#### **TRASMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS – DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO**

Los consultantes tienen varios inmuebles en pro indiviso. Actualmente quieren hacer un reparto individualizado de los bienes.

En primer lugar debe tenerse en cuenta que no se está ante una única comunidad de bienes, sino ante tres comunidades independientes que recaen sobre distintos bienes y tienen distinto origen y efectos desde distinto momento, todo ello con independencia de que los comuneros sean los mismos en las tres comunidades de bienes y con la misma proporción, el 50 % en cada inmueble: una comunidad de origen mortis causa con efectos desde el año 1999, que es cuando falleció el padre de los consultantes, compuesta por una vivienda, trastero y garaje, otra comunidad de bienes inter vivos compuesta por un local, adquirido por los dos hermanos en el año 2002 y con efectos desde que lo adquirieron, y otra comunidad mortis causa, con efectos desde el año 2009, que es cuando falleció la madre, compuesta por otra vivienda.



## Carta de Novedades doctrinales

### y jurisprudenciales

Número 45

Semanas del 27 de noviembre de  
2017 al 17 de diciembre de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos

Tlf / Fax: 947 277 804

[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)

info@adlucemveritas.com

La extinción o disolución de una comunidad de bienes que se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, no supone una verdadera transmisión de un derecho, pues no se atribuye al comunero nada que éste no tuviera con anterioridad. La inexistencia de transmisión patrimonial determina la sujeción a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados (AJD), documentos notariales.

Sin embargo, si uno de los comuneros recibe bienes por valor superior a su cuota de participación en la comunidad, dicho exceso sí constituirá una verdadera transmisión que deberá tributar por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), salvo que se trate de un bien indivisible y que la compensación sea necesariamente en metálico.

Según los Tribunales Económico-Administrativos, los inmuebles deben considerarse como “un bien que si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división”. En consecuencia, cabe entender que un inmueble propiedad común de unos comuneros constituye, en principio, un bien indivisible y que, por lo tanto su única forma de división posible entre los comuneros es su adjudicación a uno de ellos, que debe compensar al otro en dinero.

Respecto a la compensación económica entre los comuneros, debe precisarse que ésta debe ser necesariamente en metálico. Si un comunero compensase al otro entregándole un bien distinto del dinero, estaríamos ante un supuesto de permuta.

De tratarse de un bien indivisible o que desmerezca por la indivisión y producirse la compensación entre los comuneros en metálico, la disolución de la comunidad de bienes tributará por la cuota gradual del documento notarial, siendo sujeto pasivo el comunero al que se adjudique el inmueble.

Ahora bien, nos encontramos ante tres comunidades de bienes, por lo que, aun cuando se disuelvan las tres comunidades a la vez, cada comunidad deberá disolverse de forma independiente, conforme a lo anteriormente expuesto; es decir, si la compensación del exceso entre los comuneros tuviera lugar adjudicando bienes que forman parte de otra comunidad se estaría incumpliendo el requisito de que se haga en metálico y la operación constituiría una permuta, en cuyo caso debería tributar cada permutante por el valor comprobado de lo que adquiera, por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).



**Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales**  
Número 45  
Semanas del 27 de noviembre de 2017 al 17 de diciembre de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

## 2.- Sentencias de los Tribunales:

### Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de junio de 2017:

#### **SOCIEDADES – EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN – CIFRA DE NEGOCIOS DEL GRUPO**

La entidad tributó como entidad de reducida dimensión. La Inspección considera acreditado que forma parte de un grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio. Dado que la cifra conjunta de negocios de todas las sociedades de dicho grupo supera los 8 millones de euros en el ejercicio 2006, en el ejercicio 2007 debe tributar por el régimen general y no como entidad de reducida dimensión.

La recurrente, por el contrario, considera que procede la eliminación de las operaciones recíprocas intragrupo para determinar la cifra neta de negocios correspondiente al grupo mercantil.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

El importe neto de la cifra que marca el umbral de acceso a los incentivos fiscales que se regulan es el agregado correspondiente al conjunto de entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio , así como que la cifra de negocios, referida a la vertiente de ingresos o volumen de ventas y facturación derivada de la actividad o actividades ordinarias desarrolladas por una empresa, cuando se trata de grupos empresariales, debe incluir las operaciones internas de las sociedades que les integran.

### Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 22 de junio de 2017:

#### **IVA – DEVENGÓ – ADMINISTRACIONES PÚBLICAS**

La parte apelante considera que el tipo de gravamen del IVA a aplicar es el de la fecha en que se expida la factura.



**Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales**  
Número 45  
Semanas del 27 de noviembre de 2017 al 17 de diciembre de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

La Ley del IVA introduce una precisión de carácter técnico en lo que afecta al devengo del Impuesto en los contratos de ejecución de obra cuyas destinatarias sean Administraciones Públicas, de manera que, en lo que se refiere a las ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, el momento del devengo es el de la recepción de la obra.

Así pues, el tipo de gravamen del IVA será el vigente en la fecha de recepción de la obra y no el de la fecha de la factura.

### **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de junio de 2017:**

#### **CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO – INADMISIBILIDAD DEL RECURSO**

Ha de partirse de que se está impugnando la resolución de un recurso de reposición formulado contra una providencia de apremio dictada por un órgano de la AEAT referida a una liquidación consistente en un canon de ocupación y utilización emitida por la Confederación Hidrográfica del Tajo. Dicha providencia la dicta la AEAT por ser el órgano que legalmente gestiona la recaudación de dicho canon.

En el pie de la resolución del recurso de reposición, que es la impugnada directamente ante esta jurisdicción, se indica que contra la misma, si no se está de acuerdo con ella y se desea recurrir, deberá presentarse en plazo de un mes como máximo, una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEAR Madrid).

La reclamación económico-administrativa es un recurso administrativo especial y representa una vía exclusiva para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración. Constituye un presupuesto de impugnación procesal. La LGT vigente mantiene el carácter obligatorio de la vía económico-administrativa, de tal modo que hasta que esta última no se agote no se puede impugnar en vía contencioso administrativa un acto de recaudación como el presente, dictado por un órgano de la Administración General del Estado.

En definitiva, no concurre en el presente caso un acto administrativo recurrible ante esta jurisdicción, por lo que el recurso interpuesto es inadmisible, pues el recurrido en este proceso no ha puesto fin a la vía administrativa, al no haberse agotado previamente la obligatoria vía económico administrativa.



**Carta de Novedades doctrinales y jurisprudenciales**  
Número 45  
Semanas del 27 de noviembre de 2017 al 17 de diciembre de 2017

Calle Santa Clara 43, Burgos  
Tlf / Fax: 947 277 804  
[www.adlucemveritas.com](http://www.adlucemveritas.com)  
info@adlucemveritas.com

## **Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de junio de 2017:**

### **SOCIEDADES – DIVIDENDOS – EXENCIÓN**

La regularización consistió en el incremento de la base imponible por los dividendos percibidos de la entidad residente en Portugal, RAMIMOURA, que la Administración no consideró exentos al no proceder de la "realización de actividades empresariales".

La Inspección considera que se incumple el señalado requisito, porque más del 85% de los ingresos de RAMIMOURA proceden de dividendos de la entidad residente en Portugal RAMINOVA SGPS y, a su vez, más del 85% de los ingresos de esta última proceden de la venta, en fecha 29-10-2004, de la entidad residente en Portugal, RAMIGON INMOBILIARA LDA, sin que en dicho ejercicio esta entidad hubiera iniciado la actividad empresarial de promoción inmobiliaria.

En este caso es indiferente que se realice actos preparatorios de una actividad económica, lo que se exige para aplicar la exención, es que las rentas sobre las que se aplican procedan de la realización de actividades empresariales. Las rentas cuya exención se pretende, proceden de la venta, en fecha 29-10-2004, de la entidad residente en Portugal, RAMIGON INMOBILIARA LDA, entidad esta, de la que no consta que haya obtenido beneficio alguno por el desarrollo de actividades empresariales.

Por tanto, la preparación de una actividad empresarial, cuyo desarrollo no ha sido probado y que no ha generado ingresos, no es apta para aplicar la exención. La idea de renta vinculada a actividad empresarial, es la esencia de la exención.

La realidad es que las entidades que nos ocupan radicadas en Portugal, no realizan ninguna actividad empresarial, sino que son entidades que ostentan la propiedad de un inmueble (terrenos que se pretendían urbanizar, pero respecto de los que no se realizó actividad empresarial alguna), a través de una cadena de personas jurídicas.

La segunda cuestión es la relativa a discriminación de una entidad comunitaria, al exigir el artículo 21 TRLIS un requisito no exigido a las españolas en el artículo 30.2 TRLIS. Pero en el presente caso no se aprecia un trato que no respete el principio de equivalencia, y precisamente porque las normas para evitar la doble imposición de dividendos, parten de la premisa del ejercicio de una actividad empresarial. No apreciamos discriminación.