



Financiero y Tributario

Octubre de 2021



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

- > Sentencia del Tribunal Supremo sobre la deducción por gastos de publicidad de los acontecimientos de excepcional interés público
- > Sentencia del Tribunal Supremo relativa a la rectificación de bases imponibles negativas (BINs)
- > Resoluciones del TEAC que matizan el criterio relativo a la rectificación de las BINs
- > Resolución de la DGT sobre los efectos en la reserva de capitalización de la distribución de un dividendo a cuenta del resultado del ejercicio
- > Resolución de la DGT sobre la transmisión de las participaciones de una entidad dedicada a la producción, transporte y distribución de energía
- > Resoluciones del TEAC sobre el importe máximo de compensación BINs en los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

- > Sentencia del Tribunal Supremo sobre la base de cálculo del gasto deducible de la amortización anual correspondiente a un inmueble adquirido a título gratuito
- > Sentencia de la Audiencia Nacional. Residencia del cónyuge e hijos menores de edad
- > Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia sobre la aplicación del régimen transitorio de la reducción del 70% aplicable a los planes de pensiones

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPAJD)

- > Resolución vinculante de la DGT sobre la base imponible del AJD en supuestos de novaciones de préstamos hipotecarios consistentes en ampliación de plazo
- > Auto del Tribunal Supremo sobre la cancelación de un arrendamiento financiero por ejercicio anticipado de la opción de compra

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

- > Sentencia del Tribunal Supremo sobre la prohibición del efecto directo vertical descendiente de las Directivas europeas
- > Resolución del TEAC que amplía a los fondos de inversión colectiva su doctrina sobre la improcedencia de incluir a los fondos de pensiones en el Registro de Grandes Empresas
- > Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-294/2020, de 9 de septiembre.

OTRAS NOVEDADES

- > Modelo 720: Posible vulneración del derecho de la Unión Europea



Impuesto sobre Sociedades

Sentencia del Tribunal Supremo sobre la deducción por gastos de publicidad de los acontecimientos de excepcional interés público

El Tribunal Supremo cambia su criterio en relación con la base de deducción de los gastos de publicidad y propaganda para la difusión de los acontecimientos de excepcional interés público, cuando la publicidad se realiza a través de envases.

En concreto, el Alto Tribunal concluye en tres sentencias que la base de deducción debe ser el coste total del envase donde se incluye o inserta la propaganda y publicidad del acontecimiento y no solo el coste adicional en que incurrió la empresa para la inclusión de dicha publicidad específica en el envase.

Este cambio de criterio del Tribunal Supremo podría permitir incrementar el importe de la base de deducción aplicable.

Para un estudio más detallado, nos remitimos al [legal flash del área Financiero y Tributario de septiembre 2021](#).

Sentencia del Tribunal Supremo relativa a la rectificación de bases imponibles negativas (BINs)

El Tribunal Supremo se pronuncia en su [sentencia de fecha 22 de julio de 2021](#) sobre la rectificación de un ejercicio no prescrito, pero en relación con ejercicios prescritos, respecto de los cuales se solicita asimismo -en unidad de acto- la rectificación de autoliquidaciones presentadas en los últimos diez años —y que derivarían de errores en la determinación de la base imponible— a fin de permitir aflorar BINs que resultarían compensables en el ejercicio no

prescrito antes referido.

En el supuesto de hecho analizado por el Tribunal el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades solicitó en octubre de 2015 la rectificación de la declaración del periodo 2012/13, con la finalidad de incluir BINs de ejercicios anteriores (2004/05, 2005/06, 2007/08, 2008/09 y 2009/10), no acreditadas en los citados ejercicios y que se derivan de revalorizaciones contables indebidamente practicadas (y que hubieran tenido que generar un ajuste negativo en la base imponible del IS).

La Agencia Tributaria determinó la prescripción del derecho de la interesada a la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2004/05, 2005/06, 2007/08, 2008/09 y 2009/10, señalando que no procedía el reconocimiento en el ejercicio 2012/13 de BINs generadas en ejercicios anteriores, no declaradas anteriormente.

Al respecto, el Tribunal Supremo concluye que: *“La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto. Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases imponibles a efectos de tal compensación”*.

Así pues, entiende el Alto Tribunal que el derecho de la Administración a comprobar BINs en el plazo de 10 años (y, por tanto, más allá de los 4 años de prescripción), de conformidad con



lo que dispone el artículo 66 bis.2 de la LGT no comporta un derecho similar del contribuyente, en el caso que desea rectificar una declaración correspondiente a un año no prescrito, incrementando (y, en su caso, compensando) las BINs acreditadas en ejercicios prescritos (y que estén dentro de los 10 años).

Resoluciones del TEAC que matizan el criterio relativo a la compensación de las BINs como opción tributaria

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) matiza en su resolución de *fecha 22 de julio de 2021* el criterio contenido en la *resolución de fecha 4 de abril de 2017*, tal como ya hizo en su *resolución previa de 16 de enero de 2019*, ante un supuesto en que la entidad no había compensado BINs o había compensado un importe inferior al máximo permitido, y el importe de las BINs de períodos anteriores susceptibles de compensación aumenta como consecuencia de una resolución de un órgano revisor económico-administrativo.

En este supuesto, el TEAC resuelve que deberá admitirse que, en su caso, en el marco de unas actuaciones de aplicación de los tributos, la entidad pueda optar por compensar un importe de bases imponibles negativas superior al que compensó inicialmente, siendo indisponibles, en todo caso, las cantidades de bases imponibles negativas por las que sí optó.

En este sentido, el TEAC concluye que lo dispuesto por el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT) debe interpretarse y entenderse que es así “rebus sic stantibus” (estando así las cosas o mientras las cosas no cambien). Por tanto, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori por una improcedente actuación de la Administración (que en su día minoraba unas bases imponibles negativas con una actuación que los Tribunales terminan anulando), deberá

aceptarse que la opción inicialmente ejercitada pueda mudarse.

Sin embargo, el TEAC aclara que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que “de nueva” tenga la situación posterior respecto de la inicial: respecto de lo que ya se optó en su día, esa opción queda bajo los efectos del artículo 119.3 de la LGT y de la interpretación que de los mismos se dio en la resolución de este Tribunal Central de 4 de abril de 2017; lo que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo nuevo sobre lo que antes no se había podido optar; y siempre por un cambio de la situación que haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración.

Por último, en su *resolución de fecha 22 de septiembre de 2021* el TEAC reitera su criterio relativo a que la compensación de BINs es una opción tributaria que debe ser ejercitada al tiempo de presentar la autoliquidación o declaración en el plazo reglamentario ante un supuesto en que el contribuyente presentó la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades transcurrido el plazo reglamentario de declaración (dos días más tarde). El TEAC si bien reconoce que su resolución de fecha 4 de abril de 2017 ha sido anulada por la sentencia de la *Audiencia Nacional de fecha 11 de diciembre de 2020*, concluye que tal pronunciamiento judicial no es firme al haberse interpuesto frente a ella recurso de casación ante el Tribunal Supremo, por lo que mantiene el criterio de la citada resolución y niega la posibilidad de compensar ningún importe de BINs en la autoliquidación presentada de forma extemporánea.

Resolución de la DGT sobre los efectos en la reserva de capitalización de la distribución de un dividendo a cuenta del resultado del ejercicio



La Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado en su resolución vinculante [V1952-21](#) sobre la incidencia que puede tener en la determinación del incremento de los fondos propios, a efectos de la reserva de capitalización, la distribución de un dividendo a cuenta del resultado del propio ejercicio.

A estos efectos, la DGT concluye que “(..)en la determinación del incremento de fondos propios no se tienen en cuenta los resultados del propio ejercicio, de manera que la variación de fondos propios derivada de dichos resultados, no afecta a la base de la reducción.

Por tanto, dado que el importe de la reducción no se vería afectado por el hecho de que los resultados del propio ejercicio fueran positivos o negativos, la distribución de dividendos en el ejercicio 2021 a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio, tampoco afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización del ejercicio 2021, pero sí afectaría a la determinación del incremento de los fondos propios del período impositivo siguiente.”

La conclusión alcanzada por la DGT atiende a que el dividendo a cuenta constituirá una minoración del beneficio del propio ejercicio, de forma que el dividendo a cuenta no debe minorar los fondos propios finales del propio ejercicio en que se distribuye aquel, sino que minorará el resultado del ejercicio, que se excluye del cómputo. En consecuencia, esa minoración del resultado tendrá efectos en el cómputo de la reserva de capitalización del período impositivo siguiente.

Resolución de la DGT sobre la transmisión de las participaciones de una entidad dedicada a la producción, transporte y distribución de energía

La DGT ha emitido la resolución vinculante [V2265-21](#) que resuelve sobre la aplicación de la exención relativa a las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En concreto, se plantea ante la DGT la aplicación de la citada exención a la renta derivada de la transmisión de una entidad que está desarrollando un proyecto para construir una planta solar en la que va a desarrollar la actividad de producción, transporte y distribución de energía (promoción de una planta solar). A estos efectos, cabe destacar que en el momento de la transmisión la entidad ha concluido la primera fase del proyecto, consistente en la tramitación y obtención de todos los permisos necesarios para el desarrollo de la instalación.

La DGT concluye que no resulta exenta la renta derivada de la transmisión de las participaciones, al entender que la entidad transmitida está afectada por la limitación de entidades patrimoniales prevista en el artículo 21.5.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades atendiendo a que la entidad no ha iniciado materialmente la actividad económica de promoción de la planta solar sino que simplemente se ha finalizado la fase de obtención de licencias y permisos necesarios para el desarrollo de la instalación.

Así, la DGT considera que “*ni la mera intención o voluntad de llevarla a cabo ni las simples actuaciones preparatorias o tendentes a comenzar el desarrollo efectivo de la actividad, suponen su inicio material*”.

Con esta resolución, parece que la DGT modifica el criterio emitido en sus resoluciones [V3707-15](#) y [V2931-16](#), y extiende el criterio vigente en sede de la actividad económica de la promoción inmobiliaria ordinaria al ámbito de las energías renovables.

Resoluciones del TEAC sobre el importe máximo de compensación BINs en los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades

El TEAC en dos resoluciones recientes, obtenidas bajo la dirección letrada de CUATRE CASAS, concluye que no puede confundirse el período de liquidación del pago



fraccionado con el periodo impositivo del contribuyente, con lo que no procede reducir proporcionalmente, como en ocasiones ha entendido la Administración tributaria, el importe mínimo del millón de euros de compensación de BINs en atención al periodo de liquidación del pago fraccionado.

Para un estudio más detallado, nos remitimos al *legal flash del área Financiero y Tributario de octubre 2021*, en el que además de esta materia, comentamos algunas cuestiones de interés adicionales que pueden permitir reducir las cuotas de los pagos fraccionados y/o recuperar el efecto financiero de las mismas.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Sentencia del Tribunal Supremo sobre la base de cálculo del gasto deducible de la amortización anual correspondiente a un inmueble adquirido a título gratuito

El Tribunal Supremo ha fijado un importante criterio sobre la determinación de la base de cálculo de las cantidades a deducir en concepto de amortización cuando la adquisición de los inmuebles se ha producido a título gratuito (por herencia o donación).

Conviene recordar que la normativa del IRPF establece que la amortización, en el caso de inmuebles, debe calcularse aplicando el porcentaje del 3% sobre el mayor de los siguientes valores: (i) el coste de adquisición satisfecho y (ii) el valor catastral, excluyendo en ambos casos el valor del suelo.

El Alto Tribunal se pronuncia en su *sentencia de fecha 15 de septiembre de 2021*, en sentido contrario al criterio seguido con carácter previo por la DGT (en sus resoluciones *V3404-19*, *V3410-19* y *V1903-21*, entre otras) en relación con el concepto “coste de adquisición

satisfecho”. Tradicionalmente la DGT ha concluido que dicho concepto, en el caso de inmuebles adquiridos a título gratuito, únicamente debía venir determinado por los gastos y tributos satisfechos inherentes a la adquisición gratuita, que se correspondiera con la propia construcción (y, en su caso, el coste de las inversiones o mejoras efectuadas).

Sin embargo, el Tribunal Supremo resuelve en sentido contrario y concluye que la base de cálculo de la amortización, excluyendo siempre el valor del suelo, debe también incluir el valor declarado (o comprobado) en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así, “El coste de adquisición satisfecho” se aplica tanto para las adquisiciones onerosas como gratuitas, y, para ambos, debe comprenderse el valor del propio bien cuya determinación se hace depender en cada caso de la propia característica de la forma de adquisición, en las adquisiciones a título oneroso el valor real del bien, y en las gratuitas el importe real del valor, determinado según las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, el consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración.

En atención a esta sentencia del Tribunal Supremo cabría analizar la conveniencia de instar una rectificación de las declaraciones de IRPF en las que se hubiera aplicado el criterio administrativo para solicitar así la devolución de ingresos indebidamente satisfechos.

Sentencia de la Audiencia Nacional. Residencia del cónyuge e hijos menores de edad

La Audiencia Nacional resuelve en su *sentencia de fecha 4 de marzo de 2021* sobre la condición de residente fiscal en territorio español en un supuesto en el que el contribuyente permaneció en España hasta la finalización del curso escolar de sus hijos menores de edad.

De los antecedentes de hecho se desprende que el contribuyente permaneció fuera del territorio español más de 183 días debido a que



fue trasladado por su entidad empleadora a Reino Unido. A estos efectos, el contribuyente aporta un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades tributarias de dicho país.

No obstante, la Administración consideró que mantenía la condición de residente fiscal atendiendo a que el cónyuge e hijos menores del contribuyente permanecieron en España hasta la finalización del curso escolar, esto es, el traslado de su familia se produce por motivos escolares una vez transcurridos 183 días en territorio español.

La Audiencia Nacional se alinea (en cuanto al IRNR) con la decisión adoptada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en cuanto al IRPF) y concluye que el contribuyente no puede ser considerado residente fiscal puesto que permaneció en España menos de 183 días y no radicaba el centro de sus intereses económicos, a pesar de la permanencia del núcleo familiar en territorio español más de 183 días por razones justificadas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia sobre la aplicación del régimen transitorio de la reducción del 70% aplicable a los planes de pensiones

La cuestión controvertida planteada ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (TEAR) radica en la posibilidad de aplicar la reducción prevista en la disposición transitoria duodécima de la Ley del IRPF respecto varias prestaciones de planes de pensiones diferentes. En concreto, la Administración mantiene que, si se perciben varias prestaciones en forma de capital respecto una misma contingencia, el contribuyente únicamente puede aplicar la reducción a las cantidades percibidas en un único año respecto de una misma contingencia, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación (este es el criterio mantenido por la DGT en sus resoluciones [V0224-21](#), [V3182-20](#), entre otras). No obstante, el TEAR en su [resolución de fecha](#)

[29 de abril de 2021](#) se aparta de la citada interpretación y resuelve que es posible aplicar la reducción correspondiente a las prestaciones de capital procedentes de dos planes de pensiones distintos en dos ejercicios distintos en la medida que la Ley no establece limitación alguna al respecto.

En este sentido, el Tribunal concluye que la Ley 26/2014 solo añadió en el párrafo 4º de disposición transitoria duodécima estableciendo un límite temporal para poder aplicar el régimen transitorio en función del año en que acontezca la contingencia de forma que no resulta de aplicación la limitación relativa al cobro de prestaciones en varios ejercicios.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

Resolución vinculante de la DGT sobre la base imponible del Actos Jurídicos Documentados (AJD) en supuestos de novaciones de préstamos hipotecarios consistentes en ampliación de plazo

La DGT ha emitido la resolución vinculante [V2305-21](#) que establece un criterio relevante en relación con la base imponible del AJD en las novaciones de préstamos hipotecarios consistentes en la ampliación de plazo.

Con carácter previo, cabe recordar que la DGT venía entendiendo que la base imponible del AJD en las novaciones de préstamos hipotecarios se determinaba atendiendo a la responsabilidad total garantizada.

No obstante, el Tribunal Supremo resolvió sobre esta cuestión en [su sentencia de fecha 13 de marzo de 2019](#) concluyendo que “la base imponible se debe determinar en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de



*préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valiables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición". Este criterio ha sido reiterado por el Alto Tribunal en sus sentencias de fecha **4 de marzo de 2020**, **23 de julio de 2020** y **17 de septiembre de 2021**, entre otras.*

No obstante, ni el Tribunal Supremo ni la DGT habían concretado la forma de cuantificar el contenido económico atribuible a la cláusula financiera modificada.

Pues bien, la DGT ha emitido la resolución vinculante **V2305-21** en la que se pronuncia sobre la aplicabilidad práctica del criterio emitido por el Tribunal Supremo estableciendo las reglas aplicables en las novaciones de préstamos hipotecarios consistentes en la ampliación de plazo.

En concreto, la DGT sostiene que *“la base imponible de la novación modificativa del préstamo garantizado con hipoteca sujeta y no exenta a la modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD se determinará por «el contenido económico de las cláusulas financieras valiables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición», que en el caso planteado parece que estaría compuesta por los intereses añadidos y los costes adicionales que conlleva la ampliación del plazo. Todo ello, sin perjuicio de la comprobación que pueda realizar la oficina liquidadora competente en función de la documentación presentada.”*

El criterio emitido por la DGT cuantifica la base imponible prescindiendo de cualquier referencia a la responsabilidad hipotecaria total garantizada (magnitud en torno se configura la base imponible en los préstamos hipotecarios).

A estos efectos, cabe destacar que esta resolución resulta especialmente relevante en aquellas refinanciaciones que alteran el plazo del préstamo y en las que el prestamista no sea una entidad de crédito, ya que estas últimas pueden beneficiarse de la exención del AJD regulada en el art. 9 de la Ley 2/1994 de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

Auto del Tribunal Supremo sobre la cancelación de un arrendamiento financiero por ejercicio anticipado de la opción de compra

El Tribunal Supremo ha admitido a casación, mediante *auto de fecha 7 de julio de 2021*, el recurso interpuesto bajo la dirección letrada de CUATRECASAS 7987/2020 en el que se plantea como cuestión casacional *“Determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, especificar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido”*.

Así, el Tribunal Supremo resolverá si en la cancelación de un arrendamiento financiero por ejercicio anticipado de la opción de compra, la base imponible del AJD comprende las cuotas pendientes de amortizar o solo el valor residual.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Sentencia del Tribunal Supremo sobre la prohibición del efecto directo vertical descendiente de las Directivas europeas

El Tribunal Supremo se pronuncia en sus sentencias de *fecha 10 de junio* y *14 de junio* de 2021 sobre el efecto vertical descendiente del principio de primacía del derecho de la Unión Europea.



La problemática planteada pivota sobre un caso al que le resultó de aplicación la anterior redacción de la Ley del IVA (artículo 5) que establecía que en todo caso eran empresarios las sociedades mercantiles. Sin embargo, la Administración Tributaria autonómica invocó la aplicación del efecto directo de la Directivas de la Unión Europea (artículo 4 de la Sexta Directiva y artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE) para considerar que las operaciones realizadas por la empresa afectada debían considerarse no sujetas a IVA y por ende, sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El Alto Tribunal resuelve que el Estado no puede invocar el efecto vertical de la Directiva en perjuicio del contribuyente. Es decir, el Tribunal Supremo no admite que el Estado, como consecuencia del incumplimiento en la transposición de una Directiva, invoque la aplicación directa de la misma frente a un particular, generando obligaciones para este.

Así pues, el Alto Tribunal concluye que a pesar de que la normativa del IVA debe interpretarse conforme a la normativa comunitaria, aplicada por el TJUE, *“la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva”*.

Resolución del TEAC que amplía a los fondos de inversión colectiva su doctrina sobre la improcedencia de incluir a los fondos de pensiones en el Registro de Grandes Empresas

El TEAC ha dictado la *Resolución de 22 de septiembre de 2021 (RG 6051/2019)* en la que resuelve la cuestión de si los fondos de inversión colectiva quedarán incluidos o no en el Registro de Grandes Empresas en atención a si los mismos realizan o no una actividad económica y en atención al cómputo de su volumen de operaciones.

La citada resolución representa un cambio de criterio respecto de otras resoluciones del TEAC sobre la misma cuestión, de *fechas 22 de abril de 2021*, 23 de marzo de 2021 y 12 de noviembre de 2019.

En el caso sometido a revisión por el TEAC se analizó el supuesto de un fondo de inversión colectiva al que la Unidad de Gestión de Grandes Empresas notificó su inclusión en el Registro de Grandes Empresas porque su volumen de operaciones, calculado de acuerdo con el artículo 121 de la Ley del IVA, superó la cifra de 6.010.121,04 de euros en el año natural inmediato anterior.

El TEAC estima la reclamación interpuesta por el fondo de inversión siguiendo la doctrina evacuada por el propio Tribunal en relación con la consideración de los fondos de pensiones a efectos de su inclusión/exclusión del Registro de Grandes Empresas (*Resolución de 21-06-2021, RG 3722/2018*).

El Registro de Grandes Empresas está formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo previsto en el artículo 121 de la Ley del IVA, supera la cifra de 6.010.121,04 de euros en el año natural inmediato anterior a aquel en que proceda su registro. A estos efectos, el TEAC concluye que los fondos de inversión colectiva, pese a tener la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades sometidos a un régimen especial de tributación, no se considera que realizan una actividad económica por cuenta propia que suponga la ordenación de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes en el mercado.

En este sentido, el TEAC considera que no computan en el volumen de operaciones de los fondos de inversión colectiva los ingresos que perciban en concepto de dividendos procedentes de valores de renta variable, intereses de valores de renta fija y demás rentas procedentes de la transmisión de valores, porque tales ingresos no participan de la naturaleza de ingresos procedentes de una



actividad económica a efectos de IVA, tal y como tiene sentado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas sentencias citadas en la propia Resolución.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-294/2020

El TJUE se ha pronunciado en su *sentencia de 9 de septiembre de 2021* sobre la posibilidad, a la luz de la Octava Directiva y del principio de neutralidad fiscal, de que el contribuyente aporte documentación en fases procesales posteriores a la resolución administrativa adoptada en el seno de una solicitud de devolución de IVA.

La sentencia afirma que las disposiciones de la Octava Directiva (esto es, la aplicable a sujetos pasivos no establecidos en el país) *“no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la devolución del IVA cuando un sujeto pasivo no facilite, sin justificación razonable y a pesar de los requerimientos emitidos, los documentos que permitan probar que se cumplen los requisitos materiales antes de que la Administración adopte su resolución”*.

Sin embargo, acto seguido también reconoce que «esas mismas disposiciones no se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas después de adoptarse esa resolución», admitiendo, pues, la conformidad con el Derecho de la Unión de tanto una posibilidad como de la otra.

El fundamento para llegar a dicha conclusión se encuentra en el principio de autonomía procesal de los Estados Miembros para todos aquellos aspectos no regulados por las Directivas, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente (en este caso, la Audiencia Nacional).

Por otra parte, la sentencia también resuelve otra cuestión prejudicial, relativa a la posible calificación de dicha conducta (esto es, aportar la documentación requerida por la Administración tributaria con posterioridad a la resolución denegatoria) como abusiva, entendiéndose que no concurre abuso de Derecho en tal actuación por cuanto ésta no tuvo como resultado la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo de las disposiciones de la Octava Directiva ni tampoco tuvo como finalidad única la obtención de dicha ventaja.

Así, la implicación práctica que pueda tener esta sentencia en nuestro ordenamiento jurídico dependerá de lo que decida la Audiencia Nacional y, previsiblemente, en última instancia, el Tribunal Supremo, que, en virtud del criterio expuesto en la sentencia analizada, tiene ahora vía libre para resolver en el sentido que mejor considere.

Otras novedades

Modelo 720: Posible vulneración del derecho de la Unión Europea

El pasado día 15 de julio se publicaron las *conclusiones del Abogado General en el asunto C-788/19, Comisión europea contra Reino de España*, relativo a la posible vulneración del Derecho comunitario por la normativa española que regula la obligación de suministro de información de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720).

Al respecto, el Abogado General concluye que la normativa española vulnera la normativa comunitaria en relación con:

- › La calificación del valor de las cuentas bancarias “nuevas” —las abiertas a partir del 1 de enero de 2016— como ganancia de patrimonio no justificada por falta de



declaración o por declaración extemporánea del modelo 720, sin posibilidad de invocar la prescripción.



- La multa proporcional del 150% asociada a la cuota tributaria derivada de la ganancia de patrimonio no justificada por incumplimiento de la obligación de informar en plazo o informar fuera de plazo, respecto a las cuentas bancarias “nuevas”.
- Las multas fijas derivadas de la falta de presentación del modelo 720, o de la declaración incorrecta o inexacta da datos o de su presentación fuera de plazo.

Cabe esperar que en los próximos meses las conclusiones del Abogado General sean objeto de deliberación por el TJUE, a lo que seguirá la publicación de la sentencia.

Para obtener más información, nos remitimos al *legal flash del área Financiero y Tributario de julio 2021*.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2021 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.