

Índice



Preguntas incorporadas al INFORMA

CONSULTAS INCORPORADAS AL INFORMA
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

[\[pág. 2\]](#)



Sentencia del TSJUE

La legislación nacional que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la Unión

Las restricciones a la libre circulación de capitales que impone son desproporcionadas

[Sentencia y Nota del TSJUE y declaración de la
Ministra de Hacienda](#)

[\[pág. 4\]](#)

Comunicado de los IHE

[\[pág. 6\]](#)

Análisis de los IHE

[\[pág. 8\]](#)



Preguntas nuevas incorporadas al INFORMA

CONSULTAS INCORPORADAS AL INFORMA

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

RESUMEN:**Fecha:** 27/01/2022**Fuente:** web de la AEAT**Enlaces:**

143164-DOTACIÓN EN EJERCICIOS SUCESIVOS: ORDEN APLICACIÓN

Pregunta

Una sociedad pretende reducir la base imponible del año 1, dotando la reserva de capitalización al cumplir los requisitos de incremento de fondos propios, pero no puede aplicarla por no tener base imponible positiva. En el año 2, vuelve a generar derecho a reducir la base imponible dotando la reserva de capitalización, no obstante, este año no se permite aplicar íntegramente la reducción pendiente de aplicar del año 1 y la generada en el año 2 ¿Cuál es el orden de aplicación?

Respuesta

A la hora de aplicar la reducción correspondiente a la reserva de capitalización, cuando existen cantidades pendientes de aplicar procedentes de periodos anteriores junto con la generada en el propio periodo, el sujeto pasivo podrá aplicarlas en el orden que quiera, pues no hay nada establecido sobre que unas u otras tengan que aplicarse primero.

[Resolución unificación criterio TEAC 22/09/2021 R.G. 2984/2021.](#)

143786-INCREMENTO FONDOS PROPIOS: APROBACIÓN DIVIDENDO

Pregunta

La aprobación de un dividendo a cuenta de un ejercicio, independientemente de cuando se realice el pago, ya sea en ese ejercicio o en el siguiente ¿tiene incidencia en el incremento de fondos propios que establece el artículo 25 de la LIS para el cálculo de la reserva de capitalización en el ejercicio en que se aprueba?

Respuesta

De acuerdo con el artículo 25 de la LIS 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. De acuerdo con ello, para determinar el incremento de fondos propios de un ejercicio se calculará la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre de ese ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios al inicio del ejercicio, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

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 a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio tampoco afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización del ejercicio, pero sí afectaría a la determinación del incremento de los fondos propios del periodo impositivo siguiente.

143919-BASE DEDUCCIÓN GASTOS PROPAGANDA Y PUBLICIDAD

Pregunta

¿Cómo se ha de calcular la deducción del 15 % establecida en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 de los gastos de propaganda y publicidad, para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos?

Respuesta

La aplicación de la deducción se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción, sin distinguirse, dentro del soporte o vehículo de la publicidad, entre la

parte que cumple una función estrictamente publicitaria y la parte que cumple otras funciones vinculadas con necesidades ordinarias de la actividad empresarial.

Esto es, el cálculo expresado se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción.

[Sentencia T.S., de 20 de julio de 2021. STS 1057/2021](#)

[Sentencia T.S., de 20 de julio de 2021. STS 1058/2021](#)

144016-AUTOLIQUIDACIÓN EXTEMPORANEA

Pregunta

¿Es posible la compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta de forma extemporánea?

Respuesta

En el Impuesto sobre Sociedades los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT.

[Sentencia T.S., de 30 de noviembre de 2021. STS 4464/2021](#)

144018-PRODUCTOR CINEMATOGRAFICO EXTRANJERO: DEDUCCIÓN INVERSOR

Pregunta

Un contribuyente que financia a un productor extranjero de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo que por tanto no es contribuyente del IS ¿puede aplicar la deducción prevista en el artículo 39.7 LIS?

Respuesta

La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, ha modificado el artículo 39.7 de la LIS para extender la aplicación de las deducciones a que tiene derecho el Productor, reguladas en el artículo 36.1 y 36.3 de la LIS, al contribuyente que participe en la financiación (Inversor) de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizada por otro contribuyente, cuando cumplan determinados requisitos.

Por lo tanto, **si el productor no tiene derecho a aplicar las deducciones reguladas en el artículo 36.1 y 36.3 de la LIS por no ser contribuyente del IS no podrá traspasar al inversor dichas deducciones.**



Sentencia del TSJUE

La legislación nacional que obliga a los residentes fiscales en España a declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero es contraria al Derecho de la Unión

Las restricciones a la libre circulación de capitales que impone son desproporcionadas

[Texto íntegro de la Sentencia del TSJUE C-788/19 de 27/01/2022](#)

[Nota del Tribunal](#)

El 15 de febrero de 2017, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que declaró la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de determinados aspectos de la obligación de los residentes fiscales en España de declarar sus bienes o derechos situados en el extranjero por medio de un formulario denominado «modelo 720». Según la Comisión, las consecuencias derivadas del incumplimiento de esta obligación son desproporcionadas atendiendo a los objetivos perseguidos por la legislación española, que son garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.

En virtud de la legislación nacional controvertida, los residentes en España que no declaren o declaren de manera imperfecta o extemporánea los bienes y derechos que posean en el extranjero se exponen a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, incluso cuando estos hayan sido adquiridos durante un período ya prescrito, así como a la imposición de una multa proporcional y de multas de cuantía fija específicas.

En su sentencia de hoy, **el Tribunal de Justicia declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales**. En efecto, la obligación de presentación del «modelo 720» y las sanciones derivadas del incumplimiento o del cumplimiento imperfecto o extemporáneo de dicha obligación, que no tienen equivalente en lo que respecta a los bienes o derechos situados en España, establecen una diferencia de trato entre los residentes en España en función del lugar de localización de sus activos. Esta obligación puede disuadir a los residentes de ese Estado miembro de invertir en otros Estados miembros, impedirles hacerlo o limitar sus posibilidades de hacerlo, y constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales.

El Tribunal de Justicia subraya que **la legislación controvertida podría estar justificada por la realización de los objetivos antes mencionados** ya que, pese a la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la información de que estos disponen en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio. **No obstante, el examen del Tribunal de Justicia revela que esta legislación va más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, y ello en tres aspectos:**

DECLARACIÓN DE LA ministra de Hacienda, María Jesús Montero:

En rueda de prensa para presentar los datos de recaudación tributaria, Montero ha asegurado que la intención del Ejecutivo es aprobar la modificación de la norma **antes de que termine el plazo de presentación de este ejercicio**, el 31 de marzo, y **que para ello se aprovechará alguna de las leyes actualmente en tramitación**.

"Creemos que es más adecuado hacerlo por este mecanismo que no por el mecanismo del decreto ley", ha afirmado Montero.

"Vamos a reformular de forma rápida, una vez que leamos con detenimiento la letra pequeña, aquellos aspectos que haya que corregir", ha asegurado la ministra, aunque ha remarcado que desde el Ejecutivo harán una lectura "tranquila y sosegada" de la misma. Concretamente, los asuntos que están sujetos a revisión son los plazos de prescripción y la cuantía de las sanciones.

En ese sentido, la ministra ha recordado que el TJUE no ha declarado ilegal todo el modelo, sino solo algunos aspectos -fundamentalmente, el plazo de prescripción y el importe de las sanciones-, que son los que ahora se van a modificar. Por ello, ha remarcado que se trata de una declaración informativa, por lo que **el modelo sigue estando vigente**. Así que hasta el 31 de marzo del ejercicio corriente tienen los contribuyentes de plazo para hacer la presentación de este modelo 720.

Respecto a la imprescriptibilidad vulnera la seguridad jurídica	En primer lugar, considera que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas», sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción. Según el Tribunal de Justicia, la presunción de obtención de «ganancias patrimoniales no justificadas» establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, puesto que, entre otros factores, puede ser destruida por el contribuyente. En cambio, las opciones elegidas en materia de prescripción son desproporcionadas atendiendo a esos objetivos, puesto que permiten a la Administración tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos situados en el extranjero y no declarados, o declarados de manera imperfecta o extemporánea, mediante el «modelo 720». Por lo tanto, el Tribunal de Justicia señala que la normativa adoptada por el legislador español, además de producir un efecto de imprescriptibilidad, permite también a la Administración tributaria cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente, lo que vulnera la exigencia fundamental de seguridad jurídica. Al atribuir consecuencias de tal gravedad al incumplimiento de una obligación declarativa, el legislador español ha ido más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.
Sanción del 150% va en contra de la libre circulación de capitales	En segundo lugar, el Tribunal de Justicia estima que España también ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos poseídos en el extranjero. Esta multa puede acumularse con multas de cuantía fija que se aplican a cada dato o conjunto de datos omitidos, incompletos, inexactos o falsos que deban incluirse en el «modelo 720». El Tribunal de Justicia señala que la imposición de esta multa está directamente relacionada con el incumplimiento de obligaciones declarativas, puesto que solo se aplica a los contribuyentes que no hayan cumplido la obligación de información. Este incumplimiento basta para determinar la existencia de una infracción tributaria, que se considera muy grave y se sanciona con la imposición de la multa del 150 % del importe del impuesto eludido, porcentaje que no está formulado como un tipo máximo. El Tribunal de Justicia señala asimismo que el tipo muy elevado de esta multa le confiere un carácter extremadamente represivo y que su acumulación con las multas de cuantía fija previstas adicionalmente puede dar lugar, en muchos casos, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente supere el 100 % del valor de sus bienes o derechos en el extranjero. Ello constituye un menoscabo desproporcionado de la libre circulación de capitales.
Multas fijas va contra la libre circulación de capitales	En tercer lugar, el Tribunal de Justicia declara que el legislador español incumplió asimismo las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado. El importe de estas multas es de 5 000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, incompleto, inexacto o falso, con un mínimo de 10 000 euros, y de 100 euros por cada dato o conjunto de datos declarado fuera de plazo o no declarado por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando existía obligación de hacerlo, con un mínimo de 1 500 euros. El Tribunal de Justicia señala a este respecto que la ley española sanciona el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevadas, ya que se aplican a cada dato o conjunto de datos; van acompañadas, según los casos, de un importe mínimo de 1 500 o 10 000 euros y su importe total no está limitado. El Tribunal de Justicia tiene en cuenta asimismo que estas multas pecuniarias fijas se acumulan con la multa proporcional del 150 % y observa que su importe no guarda proporción alguna con el de las multas que sancionan el incumplimiento de obligaciones similares en un contexto puramente interno en España. Por consiguiente, esas multas pecuniarias fijas establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales.

Comunicado de los IHE



[acceder al comunicado completo de la sentencia del TSJUE por IHE](#)

Valoración de IHE a la sentencia del TJUE sobre el modelo 720

La Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado (IHE) considera que los dos instrumentos legislativos desarrollados en 2012, tanto la amnistía, aprobada por el RDL 12/2012 y el modelo 720 de declaración de bienes en el extranjero, aprobado por la Ley 7/2012, son dos instrumentos extraordinarios. Ambos instrumentos, *el palo y la zanahoria*, nunca debieron haberse usado y, por el contrario, se debía haber apostado por la vía de atacar el fraude fiscal a través de potenciar los medios materiales y humanos de la Agencia Tributaria y dotarla de facultades mejores para atajar el fraude fiscal. Tanto la declaración de inconstitucionalidad del primero, como la anulación por el TJUE del segundo avalan la opinión de IHE.

No obstante, desde el IHE lamentamos las consecuencias que dicha sentencia puedan tener sobre un instrumento tan eficaz en la lucha contra el fraude como es la imprescriptibilidad de las rentas invertidas en bienes situados en el extranjero y que no han sido declarados en el modelo 720.

Es importante resaltar que nos encontramos ante comportamientos completamente insolidarios, pues se trata de rentas que, estando obligadas a ello, no ha sido declaradas en España, encontrándose ocultas en otras jurisdicciones. Y, aún llegando a compartir, en parte, las conclusiones del Tribunal, llama la atención que no se haga ninguna diferenciación en función de los países en los que se encuentren situados dichos bienes.

Parece razonable que la imprescriptibilidad pudiera ser aplicable en el caso de países que tengan la consideración de paraísos fiscales o con los que no exista un efectivo intercambio de información. En dichos supuestos, no parece desproporcionada una medida como esa, cuando no se dispone de la información para regularizar la situación del contribuyente, por lo que no debería computar dicha prescripción, al no disponer el acreedor, en este caso la Administración Tributaria, de los elementos necesarios para exigir su derecho.

Debemos lamentar, una vez más, que se esté del lado de los incumplidores que utilizan este tipo de jurisdicciones para sus fines defraudatorios. Desde IHE consideramos loable que se eliminen los obstáculos a la libre circulación de capitales en el seno de la UE, pero no lo compartimos en el caso de la circulación de capitales en beneficio de paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas, en cuyo caso, el legislador nacional y comunitario podría y debería blindarse mediante prerrogativas especiales como las sanciones e imprescriptibilidad a las que ahora se pone fin de una manera general.

También sería razonable que se utilizara este tipo de severas medidas a aquellos supuestos en los que la defraudación se produce mediante el uso de estructuras fiduciarias y empresas interpuestas.

Por último, IHE considera que el TJUE deja la puerta abierta a que el legislador aplique plazos de prescripción ampliados con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero.

Desde la Asociación de Inspectores de Hacienda del Estado animamos al legislador nacional para que, en desarrollo y ejecución de esta sentencia de la UE, modifique la normativa y eleve, para estos casos el periodo de prescripción, más allá de los 4 años actuales.

Análisis de la sentencia por IHE



[acceder al análisis completo de la sentencia del TSJUE por IHE](#)

La sentencia del TSJUE

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según se recoge en sentencia de hoy, entiende que, las opciones elegidas en materia de prescripción son desproporcionadas atendiendo a esos objetivos, puesto que permiten a la Administración Tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos situados en el extranjero y no declarados, o declarados de manera imperfecta o extemporánea. Al atribuir consecuencias de tal gravedad, como la imprescriptibilidad, al incumplimiento de una obligación declarativa, el legislador español ha ido, en opinión del TJUE, más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales. También considera que las sanciones suponen un incumplimiento, por parte del legislado español, de las obligaciones que le incumben en virtud de la libre circulación de capitales, al ser desproporcionadas.

No obstante, hay que destacar que el propio TJUE reconoce que la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, puesto que, la información de que

disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros. Además, el TJUE valora que esta presunción puede ser destruida por el contribuyente.

Asimismo, el TJUE reconoce que el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada.