

# Actualidad Tributaria

---

Coordinadores:

**Diego Martín-Abril y Calvo**

*Of counsel* de Gómez-Acebo & Pombo

**Pilar Álvarez Barbeito**

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo



# Sumario

<b>I. Sentencias.....</b>	<b>5</b>
— Impuesto sobre Sociedades. Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio del 2020 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019): inconstitucionalidad de la forma de cálculo de los pagos fraccionados de las grandes empresas ...	5
— Convenios para evitar la doble imposición internacional. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo del 2020 (rec. 5448/2018): alcance del principio de interpretación dinámica de los convenios.....	5
— Impuesto sobre sucesiones. Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo del 2020 (rec. núm.6027/2017): delimitación del concepto de ‘ajuar doméstico’ .....	6
— Impuesto sobre sociedades. Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo del 2020 (rec. 6820/2019). Error contable, reformulación de cuentas anuales y rectificación del impuesto sobre sociedades ...	6
— Impuesto sobre el valor añadido. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo del 2020 (rec. núm. 5962/2017): eficacia interruptiva del modelo 390.....	7
— Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo del 2020 (rec. núm. 3205/2017): doble convención del impuesto en caso de constitución mediante la aportación de un inmueble con deudas hipotecarias .....	7
— Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo del 2020 (rec. núm. 5692/2017): ejercicio extemporáneo de la opción por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.....	8

© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2020. Todos los derechos reservados.

**Advertencia legal:** Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Diseño y maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Edición y corrección: Cristina Sierra de Grado

— Impuesto sobre la renta de las personas físicas y procedimiento tributario. Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo del 2020 (rec. núm. 3940/2017). Idoneidad del procedimiento de verificación de datos para determinar la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual .....	8
— Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo del 2020 (rec. núm. 2812/2017): cómputo de la prescripción de la exención por reinversión en vivienda habitual .....	9
— Impuesto sobre el patrimonio. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de diciembre del 2019 (rec. núm. 1122/2018): inaplicación retroactiva de la normativa autonómica a un contribuyente no residente.....	9
<b>2. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central .....</b>	<b>10</b>
— Impuesto sobre la renta de no residentes. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre del 2019 (núm. 2188/2017): aplicación de la doctrina de los «casos daneses» .....	10
— Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de junio del 2020 (núm. 6582/2019): posibilidad de deducir de la ganancia patrimonial obtenida en concepto de costas los gastos en que se haya incurrido en un pleito vencido.....	10
<b>3. Consultas de la Dirección General de Tributos .....</b>	<b>11</b>
— Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V3394-19, de 11 de diciembre: implicaciones fiscales derivadas de la constitución de un trust.....	11
— Declaraciones informativas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0341-20, de 13 de febrero: obligación de informar sobre los bienes situados en el extranjero a través del modelo 720 sobre bienes de los que no se conoce su valor .....	11
— Impuesto sobre sociedades. Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V1357-20 y V1358-20, ambas de 12 de mayo: tratamiento fiscal del <i>scrip dividend</i> .....	12
— Impuesto sobre el valor añadido. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2053-20, de 23 de junio: condonación del cobro de rentas de un local arrendado .....	13

<b>4. Normativa .....</b>	<b>13</b>
— Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados. Creación de un impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.....	13
— Orden HAC/565/2020, de 12 de junio, por la que se aprueban, entre otros, los modelos de declaración del impuesto sobre sociedades para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del 2019.....	14

## I. Sentencias

- **Impuesto sobre Sociedades. Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio del 2020 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1021-2019): inconstitucionalidad de la forma de cálculo de los pagos fraccionados de las grandes empresas.**

Adrián Boix Cortés y Pilar Álvarez Barbeito

La Audiencia Nacional planteó ante el Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo único del Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, en virtud del cual se añadió a la Ley del Impuesto sobre Sociedades la disposición adicional decimocuarta, encargada de modificar la forma de calcular los pagos fraccionados de las empresas cuya facturación superase los diez millones de euros.

El tribunal concluye que «la forma de cálculo de los pagos fraccionados establecida por el decreto ley impugnado, durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria, afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», sin que dicha consideración resulte alterada por el hecho de que la norma impugnada afecta a un reducido número de empresas, ya que se trata de entidades de gran tamaño que, en términos cuantitativos son las que aportan más de la mitad de la recaudación del impuesto. De acuerdo con lo anterior, el tribunal falla estimando el motivo de inconstitucionalidad fundamentado en la vulneración de los límites materiales del decreto ley en materia tributaria, lo cual, a su juicio, hace innecesario entrar a conocer de la otra lesión también invocada, centrada en la vulneración del principio de capacidad económica.

Para mayor información, puede consultar el siguiente enlace: [https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/07/Inconstitucionalidad\\_pagos\\_fraccionados.pdf](https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/07/Inconstitucionalidad_pagos_fraccionados.pdf).

- **Convenios para evitar la doble imposición internacional. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo del 2020 (rec. 5448/2018): alcance del principio de interpretación dinámica de los convenios.**

Carla Fandiño Seijas y Javier Vinuesa Magnet

La sentencia analiza cuál es el alcance del principio de interpretación dinámica, en virtud del cual los convenios para evitar la doble imposición internacional deberían interpretarse tomando en consideración los nuevos comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos).

El Tribunal Supremo considera que la cuestión controvertida viene referida a la correcta aplicación de las fuentes del Derecho. En este sentido, se asevera lo siguiente en relación

con los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE: 1) no son fuentes normativas de aplicación directa que vinculen a los juzgados y tribunales, sin perjuicio de que pueden ser tenidos en cuenta a efectos orientativos, y 2) no se pueden aplicar de forma retroactiva cuando su contenido difiera sustancialmente de lo dispuesto por el convenio aplicable en el momento en el que tuvieron lugar los hechos.

— **Impuesto sobre sucesiones. Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo del 2020 (rec. núm.6027/2017): delimitación del concepto de ‘ajuar doméstico’.**

Carlos Crespo Dualde y Enrique Ortega Carballo

El Tribunal Supremo resuelve, en el supuesto planteado en materia del impuesto sobre sucesiones, si se deben o no incluir en el concepto de ‘ajuar doméstico’, que implica la tributación del 3 % del caudal hereditario, la totalidad de los bienes de la herencia o sólo aquellos de uso particular o personal.

Las ideas clave que podemos extraer de la resolución del alto tribunal serían las siguientes: 1) no es correcta la idea de que el 3 % del caudal relicto comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquellos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás; 2) las acciones y participaciones sociales, por no integrarse —ni aun analógicamente— en tal concepto de ‘ajuar doméstico’, por amplio que lo configuremos, no pueden tomarse en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 %; 3) el contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 %, partiendo de la base de que tal noción sólo abarca los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido, y 4) sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que en ningún caso podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ‘ajuar doméstico’, al no guardar relación alguna con esta categoría.

— **Impuesto sobre sociedades. Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo del 2020 (rec. 6820/2019). Error contable, reformulación de cuentas anuales y rectificación del impuesto sobre sociedades.**

Carla Fandiño Seijas y Javier Vinuesa Magnet

El Tribunal Supremo ha admitido a trámite un recurso de casación para la formación de jurisprudencia.

A esos efectos, el tribunal deberá pronunciarse para 1) concretar cuáles son los efectos de la calificación del registrador mercantil y posterior inscripción en el Registro Mercantil

de la reformulación de las cuentas anuales de un ejercicio anterior respecto de la base imponible del impuesto sobre sociedades ya liquidado en dicho periodo impositivo, y 2) determinar el periodo impositivo en el que se ha de llevar a cabo la rectificación contable operada al reformular las cuentas anuales de un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, concretando así si ha de tenerse en cuenta el periodo impositivo en que se realiza la rectificación o el periodo impositivo al que se refiere ésta.

— **Impuesto sobre el valor añadido. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo del 2020 (rec. núm. 5962/2017): eficacia interruptiva del modelo 390.**

Carlos Crespo Dualde y Enrique Ortega Carballo

El Tribunal Supremo estudia el alcance del modelo 390 para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto.

Así, se ha declarado que el modelo 390 (resumen anual) carece de eficacia interruptiva del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los periodos mensuales o trimestrales del periodo anual correspondiente. Y ello, en la medida en que se trata de un modelo con falta de contenido liquidatorio, de discutible carácter «ratificador» de las liquidaciones previas, así como debido al cambio de régimen jurídico, ya que en la normativa vigente actualmente se indica que no deben acompañar al modelo las liquidaciones trimestrales. Conviene destacar que esta reciente sentencia va en línea con el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central. Por tanto, queda modificada la doctrina jurisprudencial que, con base en la anterior Ley General Tributaria de 1963, había dotado de eficacia interruptiva a la presentación de dicho modelo 390.

— **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo del 2020 (rec. núm. 3205/2017): doble convención del impuesto en caso de constitución mediante la aportación de un inmueble con deudas hipotecarias.**

Óliver Padilla Fraile y Ángel Vaillo Umbert

El Tribunal Supremo analiza si en los casos de constitución de una sociedad mediante aportación de un inmueble con garantía hipotecaria pueden convivir dos modalidades del mismo impuesto, la modalidad de operaciones societarias en la constitución de la sociedad y la de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adjudicación en pago de asunción de deudas referente al inmueble que se aporta con la garantía hipotecaria que asume la sociedad beneficiaria de la aportación.

En opinión del tribunal, no existe incompatibilidad en este caso al tratarse de convenciones perfectamente separables e independientes. Se emite un voto particular que

disiente del parecer mayoritario de la Sala y que considera que hubiera sido procedente incluso instar una cuestión prejudicial dadas las dudas razonables de la compatibilidad de este razonamiento con la Directiva 2008/7, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo del 2020 (rec. núm. 5692/2017): ejercicio extemporáneo de la opción por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.**

Óliver Padilla Fraile y Ángel Vaillo Umbert

El Tribunal Supremo estudia la posibilidad de que un contribuyente ejerza la opción por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español de forma extemporánea.

En el fallo se descarta tal posibilidad por tratarse de una opción tributaria y no del mero incumplimiento de una obligación formal. El tribunal entiende que el contribuyente se encontraba ante una opción —entre el régimen general y uno especial— que ejerció tácitamente al no comunicar su decisión dentro de plazo, de manera que no podía ya cambiar esa opción presentando dicha comunicación más allá del plazo establecido. El Tribunal Supremo incide así en la trascendencia de las opciones tributarias, en principio irrevocables, cuya regulación se encuentra en el artículo 119 de la Ley General Tributaria, si bien parece que admite ciertas excepciones a dicha irrevocabilidad cuando una modificación de las circunstancias sustanciales en el ejercicio de la opción pueda afectar a los principios de justicia tributaria, como el de capacidad económica.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas y procedimiento tributario. Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo del 2020 (rec. núm. 3940/2017). Idoneidad del procedimiento de verificación de datos para determinar la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual.**

Carlos Crespo Dualde y Enrique Ortega Carballo

El Tribunal Supremo resuelve en pro de un contribuyente al que la Administración tributaria le giró dos liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas al no aceptar la exención por reinversión en vivienda habitual que había consignado en sus autoliquidaciones. La Agencia Estatal de Administración Tributaria utilizó para ello el procedimiento de verificación de datos.

Así, el alto tribunal procede a estimar el recurso e invalidar las liquidaciones controvertidas (nulidad de pleno derecho) indicando que la cuestión efectivamente presenta interés casacional para la formación de la jurisprudencia en tanto en cuanto no resulta ajustada a Derecho la tramitación de un procedimiento de verificación de datos

para un supuesto de exención de ganancia patrimonial por reinversión de vivienda habitual en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, ya que excede de sus límites, exigiéndose, al menos, uno de comprobación limitada. Por tanto, el procedimiento de verificación de datos no es cauce idóneo para comprobaciones que se refieran a hechos distintos de los que hayan sido declarados o expresados en la autoliquidación presentada por el contribuyente, ni tampoco lo es para efectuar calificaciones jurídicas.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo del 2020 (rec. núm. 2812/2017): cómputo de la prescripción de la exención por reinversión en vivienda habitual.**

Óliver Padilla Fraile y Ángel Vaillo Umbert

Se analiza en la sentencia cuándo comienza el *dies a quo* del plazo de prescripción de un contribuyente que aplicó la exención en la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual sin proceder a dicha reinversión.

El Tribunal Supremo precisa que en este caso dicho plazo comienza desde que existe constancia fehaciente del incumplimiento del plazo de dos años, esto es, desde la primera de estas dos fechas: bien desde la recepción de la autoliquidación complementaria de regularización a la que se refiere el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si es presentada por el contribuyente, lo que no tuvo a bien realizar, bien desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio de tal incumplimiento.

- **Impuesto sobre el patrimonio. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de diciembre del 2019 (rec. núm. 1122/2018): inaplicación retroactiva de la normativa autonómica a un contribuyente no residente.**

Óliver Padilla Fraile y Ángel Vaillo Umbert

Se analiza la posibilidad de aplicar la bonificación prevista para los contribuyentes residentes en la comunidad autónoma de Madrid a efectos del impuesto sobre el patrimonio respecto a la autoliquidación del ejercicio 2011 de un contribuyente no residente.

En este caso, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid concluye que dicha pretensión no puede aceptarse, y ello porque la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre del 2014 (as. C-127/12) es una sentencia declarativa que se refiere única y exclusivamente a otro impuesto, el de sucesiones y donaciones, que, además, no quedó regulado por la citada sentencia del Tribunal de Justicia, sino por la modificación legislativa que se efectuó a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

## 2. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

- **Impuesto sobre la renta de no residentes. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre del 2019 (núm. 2188/2017): aplicación de la doctrina de los «casos daneses».**

Carla Fandiño Seijas y Javier Vinuesa Magnet

La cuestión objeto de controversia se refiere a la posible aplicación de la exención del artículo. 14.1h del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre No Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en el supuesto del pago de dividendos y primas de asistencia a juntas por parte de una sociedad residente en España a su socia residente en Luxemburgo, que, a su vez, estaba íntegramente participada por una tercera sociedad residente en Catar.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central trae a colación la reciente jurisprudencia y doctrina sobre los «casos daneses» del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y considera lo siguiente: 1) que la exención está reservada para quienes acrediten tener la consideración de beneficiario efectivo; 2) que la interposición de sociedades instrumentales puede ser considerada indicio de la realización de una práctica abusiva, supuesto en el que no resultaría de aplicación la exención, y 3) que el principio general del Derecho de la Unión Europea de prohibición de prácticas abusivas no requiere de norma interna para ser aplicado.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de junio del 2020 (núm. 6582/2019): posibilidad de deducir de la ganancia patrimonial obtenida en concepto de costas los gastos en que se haya incurrido en un pleito vencido.**

Óliver Padilla Fraile y Ángel Vaillo Umbert

El Tribunal Económico-Administrativo Central analiza la posibilidad de que el litigante vencedor en un pleito pueda deducir del importe que perciba en concepto de costas civiles los gastos en los que hubiera incurrido con motivo del pleito, calificables también de costas.

A este respecto, el tribunal considera que, para determinar la posible ganancia patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, los gastos en los que hubiera incurrido el vencedor deben poder deducirse del importe percibido en concepto de costas, pero sin que el importe deducible pueda superar al recibido. De esta forma, los gastos que no le sean resarcidos seguirán corriendo a su cargo, con el pacífico tratamiento de éstos como renta proveniente del consumo y, por lo tanto, no

deducible en su impuesto sobre la renta de las personas físicas, mientras que, si se le resarcen todos los gastos calificables de costas, en puridad, no habrá tenido ganancia patrimonial alguna.

---

### 3. Consultas de la Dirección General de Tributos

- **Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V3394-19, de 11 de diciembre: implicaciones fiscales derivadas de la constitución de un trust.**

Carla Fandiño Seijas y Javier Vinuesa Magnet

La cuestión objeto de consulta se refiere a un supuesto de constitución de un trust americano de carácter irrevocable y discrecional al que se aportan bienes situados fuera de territorio español y en el que 1) el o constituyente o *settlor* es una persona física residente en los Estados Unidos; 2) el beneficiario es una persona física residente en España, y 3) los *trustees* son varios sujetos (distintos del beneficiario).

La Dirección General de Tributos comienza recordando que la figura del trust no está reconocida en España y que es transparente a efectos fiscales, de manera que los negocios jurídicos se entienden realizados directamente entre los sujetos intervinientes. En concreto, en lo que respecta al supuesto planteado, llega a las siguientes conclusiones: 1) la mera constitución de un trust y aportación de bienes a él no surte efectos fiscales en España, pero, 2) si posteriormente se formaliza y documenta una transmisión lucrativa a favor del beneficiario, aceptando este último los bienes y/o derechos recibidos, entonces sí que se estaría produciendo una transmisión que podría dar lugar a la realización del hecho imponible del impuesto sobre sucesiones (transmisión *mortis causa*) o del impuesto sobre donaciones (transmisión *inter vivos*). Éste constituye un nuevo criterio de la Dirección General de Tributos, que anteriormente se había pronunciado en sentido diferente (por ej., entre otras, consulta vinculante V1495-16, de 8 de abril del 2016).

- **Declaraciones informativas. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0341-20, de 13 de febrero: obligación de informar sobre los bienes situados en el extranjero a través del modelo 720 sobre bienes de los que no se conoce su valor.**

Óliver Padilla Fraile y Ángel Vaillo Umbert

La Dirección General de Tributos analiza cómo ha de cumplirse la obligación de informar sobre los bienes situados en el extranjero cuando se desconoce su valor.

El centro directivo estudia la cuestión en el contexto de una situación en la que un contribuyente tiene el 100 % de una compañía de responsabilidad limitada (*limited liability company*) norteamericana no obligada a llevar la contabilidad. Entiende en este caso que, si bien el valor nominal debe considerarse cero por carecer dicha entidad de capital social, es posible determinar el valor teórico de la participación, pues el hecho de que la entidad no esté obligada a elaborar un balance, no supone un impedimento para su elaboración, siendo por tanto perfectamente posible la valoración de la participación a efectos del cumplimiento de la obligación de información.

— **Impuesto sobre sociedades. Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V1357-20 y V1358-20, ambas de 12 de mayo: tratamiento fiscal del *scrip dividend*.**

Carlos Crespo Dualde y Enrique Ortega Carballo

La Dirección General de Tributos analiza dos supuestos en los que una entidad ofrece a sus accionistas, contribuyentes del impuesto sobre sociedades, un modelo de retribución flexible denominado *scrip dividend*, que puede traducirse en un pago en efectivo, en la entrega de acciones liberadas en una ampliación de capital liberada, o en la entrega de derechos de suscripción preferente o de asignación gratuita. En ese contexto, el centro directivo aclara las dudas suscitadas respecto al tratamiento fiscal de esas operaciones como consecuencia de los cambios que desde la perspectiva contable se han introducido respecto de tales políticas de retribución.

Pues bien, cuando la operación se efectúe con cargo a reservas correspondientes a beneficios no distribuidos, la Dirección General concluye que el tratamiento fiscal de tales operaciones en el impuesto sobre sociedades para los socios de la entidad que perciban de ésta los derechos de asignación será el correspondiente a los dividendos con independencia de que perciban acciones liberadas, de que los derechos de asignación recibidos se enajenen en el mercado o de que se perciba el efectivo de la entidad emisora, rentas que no estarán sometidas a retención o ingreso a cuenta y que permitirán la aplicación —en los términos legalmente establecidos— de la exención regulada en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Similares son las conclusiones a las que llega el centro directivo — en cuanto a que no existe obligación de retener— cuando analiza la misma cuestión en el supuesto de que la ampliación totalmente liberada se efectúe con cargo a la cuenta de prima de emisión que figura en el patrimonio neto de la sociedad emisora.

- **Impuesto sobre el valor añadido. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2053-20, de 23 de junio: condonación del cobro de rentas de un local arrendado.**

Óliver Padilla Fraile y Ángel Vaillo Umbert

La Dirección General de Tributos, entre otros aspectos, analiza cuáles serán las consecuencias fiscales que, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, se derivarán de la condonación de la renta del alquiler de un local de negocio como consecuencia de la situación generada por la pandemia del COVID-19.

A estos efectos, el centro directivo establece que no estarán sujetos al citado impuesto los autoconsumos derivados de dicha condonación cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna en el local arrendado por aplicación de las disposiciones establecidas durante la vigencia del estado de alarma.

---

## 4. Normativa

- **Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados. Creación de un impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.**

Adrián Boix Cortés, Diego Martín-Abril y Eduardo Orteu Berrocal

El Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados (LRSC) prevé la creación de un impuesto especial de carácter medioambiental sobre los envases de plástico no reutilizables con el objetivo de reducir la generación de estos residuos para la protección y defensa del medio ambiente.

El impuesto tiene naturaleza indirecta y recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reutilizables —definidos de forma amplia en el anteproyecto— siempre que éstos vayan a ser objeto de utilización en el mercado español; se excluyen, por tanto, los que sean objeto de exportación o de entrega intracomunitaria. En ese contexto, el anteproyecto prevé, con efectos a partir del 1 de julio del 2021 y al margen de algunos supuestos de exención, que los contribuyentes del impuesto —fabricantes, importadores y quienes efectúen adquisiciones intracomunitarias de envases de plástico no reutilizables— apliquen un tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo de plástico no reciclable utilizado en su fabricación. Además, se establecen para los contribuyentes —obligados a autoliquidar e ingresar trimestralmente la deuda tributaria durante los veinte primeros días naturales del segundo mes posterior a cada trimestre natural, salvo en las importaciones, en las que el impuesto se liquidará según

lo dispuesto en la normativa aduanera— una serie de obligaciones formales que habrán de cumplirse en los términos que se determinen reglamentariamente.

Sin entrar en un análisis pormenorizado, sí cabe señalar que uno de los aspectos más controvertidos de este impuesto vendrá determinado por el hecho de que los fabricantes (y no los que realicen adquisiciones intracomunitarias ni importaciones) podrán reducir la base imponible del impuesto en la cantidad de plástico incorporado al proceso de fabricación proveniente de plástico reciclado de productos utilizados en el territorio de aplicación del impuesto. A partir de este diferente trato habrá que ver si el impuesto, tal y como se ha configurado, se adecua a lo establecido en el artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, consiguientemente, al principio de libre circulación de mercancías.

Para más información, pueden consultarse los siguientes enlaces: <https://www.ga-p.com/publicaciones/consulta-publica-sobre-el-impuesto-que-gravara-Los-articulos-de-plastico-de-un-solo-uso-destinados-a-contener-o-proteger-bienes-o-productos-alimenticios> y [https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/06/Nuevo\\_impuesto\\_sobre\\_envases\\_plastico\\_reutilizable.pdf](https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/06/Nuevo_impuesto_sobre_envases_plastico_reutilizable.pdf).

- **Orden HAC/565/2020, de 12 de junio, por la que se aprueban, entre otros, los modelos de declaración del impuesto sobre sociedades para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del 2019.**

Ángela Atienza y Pilar Álvarez Barbeito

Destaca —entre las novedades introducidas— la incorporación práctica del Real Decreto Ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se modificó el artículo 40 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, estableciendo que el plazo de formulación de las cuentas anuales para las empresas que no lo hubieran hecho con anterioridad a la declaración del estado de alarma (14 de marzo) se extiende hasta tres meses contados desde el 1 de junio del 2020. Por otro lado, el Real Decreto Ley 19/2020 dispuso que las entidades que, de acuerdo con lo anterior, no hubiesen podido aprobar sus cuentas anuales antes de la finalización del plazo de declaración habrán de presentarla sobre la base de las cuentas anuales «disponibles» en ese momento, en cuyo caso podrá presentarse una segunda declaración hasta el 30 de noviembre del 2020, una vez que la aprobación de las cuentas anuales permita ajustar la cuota del impuesto sobre sociedades al resultado contable.

Para mayor información puede consultarse en siguiente enlace: <https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2020/06/Novidades-en-Los-modelos-del-Impuesto-sobre-Sociedades-tras-el-plazo-especial-de-aprobaci%C3%B3n-de-Las-cuentas-anuales-como-consecuencia-del-COVID-19.pdf>.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

**Adrián Boix Cortés**

Tel.: (+34) 96 351 38 35  
aboix@ga-p.co

**Carla Fandiño Seijas**

Tel.: (+34) 91 582 91 00  
cfandino@ga-p.com

**Javier Vinuesa Magnet**

Tel.: (+34) 91 582 91 00  
jvinuesa@ga-p.com

**Carlos Crespo-Dualde**

Tel.: (+34) 96 351 38 35  
ccrespo@ga-p.com

**Enrique Ortega Carballo**

Tel.: (+34) 91 582 91 00  
eortega@ga-p.com

**Óliver Padilla Fraile**

Tel.: (+34) 91 582 91 00  
opadilla@ga-p.com

**Ángel Vaillo Umbert**

Tel.: (+34) 96 351 38 35  
availlo@ga-p.com

**Ángela Atienza Pérez**

Tel.: (+34) 91 582 91 00  
aatienza@ga-p.com

**Eduardo Orteu Berrocal**

Tel.: (+34) 91 582 91 00  
eorteu@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web [www.ga-p.com](http://www.ga-p.com), o diríjase al siguiente e-mail de contacto: [info@ga-p.com](mailto:info@ga-p.com).