

Real Decreto Ley 3/2020, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la UE, entre otros, en el ámbito tributario y de litigios fiscales

Ángela Atienza Pérez

Carla Fandiño Seijas

Rosario Cuadra Espinar

Abogadas del Área de Fiscal de GA_P

Diego Martín-Abril y Calvo

Of counsel de GA_P

John Galilea

Paralegal del Área de Fiscal de GA_P

El miércoles 5 de febrero se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto Ley 3/2020, de 4 de febrero, aprobado por el Consejo de Ministros, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y de litigios fiscales.

El Real Decreto Ley 3/2020, que transpone varias directivas comunitarias de contenido tributario, introduce determinadas modificaciones a) en el impuesto sobre el valor añadido; b) en los procedimientos amistosos para la resolución de litigios fiscales, y c) en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, acerca de cuestiones muy concretas referentes a los planes y fondos de pensiones.

1. Impuesto sobre el valor añadido

El Real Decreto Ley 3/2020 transpone la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre del 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo. Mediante esta norma, que entra en vigor el 1 de marzo del 2020, se armoniza el tratamiento de las operaciones a las que nos referiremos a continuación modificando tanto la Ley como el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Advertencia legal: Este análisis 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.

En primer lugar, se unifica el tratamiento de las *ventas de existencias de reserva o ventas en consignación*, que consisten en el envío de bienes a un almacén (que puede ser del propio cliente) de otro Estado miembro (por un vendedor no establecido en él) a fin de que el cliente adquiera la propiedad de los bienes en un momento posterior, agilizando así su suministro. Se trata de bienes destinados a un cliente perfectamente identificado desde el principio. Actualmente, estas transferencias dan lugar a una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada de los bienes seguida de una entrega interior (con la consecuente identificación del proveedor a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el Estado de llegada). Ahora, estas operaciones se considerarán una sola operación intracomunitaria, siempre que el proveedor no tenga establecimiento permanente en el Estado de llegada y conozca la identificación a efectos del mencionado impuesto de la persona a la que se entregarán estas existencias. Es decir, no será una transferencia de bienes y posterior entrega interior, sino una única entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro de partida y una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada.

En segundo lugar, se regulan las *ventas en cadena* —esto es, aquellas en las que se realizan sucesivas entregas de bienes que son objeto de un único transporte intracomunitario (del primer proveedor al cliente final)— con una norma común para determinar a qué entrega de la cadena de operaciones se imputa el transporte. Así, el transporte se imputará a la entrega entre el primer proveedor y el «operador intermediario» (proveedor de la cadena —distinto del primer proveedor— que expide o transporta los bienes, bien él mismo, bien a través de un tercero que actúe en su nombre), salvo que el operador intermediario facilite al primer proveedor un NIF-IVA atribuido a éste en el Estado de origen del primer proveedor, en cuyo caso el transporte se habrá de atribuir a la segunda entrega (del operador intermediario al cliente final).

En tercer lugar, se formalizan los *requisitos para la aplicación de la exención a las entregas intracomunitarias*, de modo que se deberá disponer del NIF-IVA atribuido al adquirente por otro Estado miembro y, además, se deberá reportar correctamente la operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

2. Procedimientos amistosos

Se transpone también la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, persiguiendo así la armonización en el marco de la resolución de procedimientos amistosos y reforzando la seguridad jurídica, en especial, al introducir la fase de arbitraje. A tal objeto, se modifica la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, así como la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La citada Directiva (UE) 2017/1852 determina que los Estados miembros pueden denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios cuando se hayan impuesto «sanciones»

por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave. En este sentido, España hace uso de tal facultad y especifica cuáles son las «sanciones» que imposibilitan acudir a la fase de arbitraje. Se trata, concretamente, en los delitos contra la Hacienda Pública, de las sanciones en las que, conforme al artículo 184 de la Ley General Tributaria, se haya considerado que ha existido ocultación o que se han utilizado medios fraudulentos y, finalmente, de las sanciones previstas en el artículo 18.13.2.º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, relativas a los precios de transferencia, siempre que también se considere en ese caso que ha existido ocultación o que se han utilizado medios fraudulentos.

No obstante, en aquellos supuestos en que las referidas sanciones hayan sido impugnadas en la vía judicial o en la vía administrativa, se establece que su tramitación prevalecerá sobre el procedimiento amistoso —a diferencia de lo que acontece con carácter general en este ámbito, en el que siempre tiene preeminencia la resolución del procedimiento amistoso frente a la vía administrativa o judicial—.

También, respecto de la fase de arbitraje, se confiere la competencia al Tribunal Económico-Administrativo Central para el ejercicio de las funciones relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva, las cuales se determinarán reglamentariamente.

Por otra parte, se suprime el antiguo apartado 5 de la citada disposición adicional, sobre la excepción relativa al devengo de intereses de demora durante la tramitación de los procedimientos amistosos, de modo que los iniciados a partir de la entrada en vigor del Real Decreto Ley 3/2020 sí devengarán intereses de demora. Asimismo, en el apartado 2 se regula cuándo adquiere firmeza el acuerdo alcanzado por ambas Administraciones.

Finalmente, al objeto de incorporar los anteriores cambios introducidos en el procedimiento amistoso, en especial el relativo a la preeminencia de la vía judicial frente al procedimiento amistoso en el caso de existencia de «sanciones», se modifica la disposición adicional novena de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Por otra parte, se ha modificado también el epígrafe 3.º de la letra a del apartado 2 del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) —en virtud del cual se consideran como rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones—, con objeto de incorporar la nueva Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo. En particular, se precisa que tendrán el mismo tratamiento fiscal que las prestaciones de los planes de pensiones las cantidades percibidas en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Conviene precisar que, en el anteproyecto de ley por el que se modificaba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones¹ estaba previsto añadir una nueva disposición adicional a la citada Ley 35/2006, para posibilitar la «movilización de mutualidades de previsión social» sin consecuencias tributarias en el impuesto sobre la renta de las personas física, siempre que: a) se integrasen en un plan de pensiones, en un plan de previsión asegurado o en un plan de previsión social empresarial; b) el acuerdo de movilización colectiva fuera adoptado por la asamblea general de mutualistas y afectase a todos los recursos económicos susceptibles de movilización en la operación societaria empleada, y c) en ningún caso se percibieran los recursos económicos por parte de los mutualistas. Esta previsión no se ha incorporado en el Real Decreto Ley 3/2020.

4. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Además, se ha modificado también el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en concreto para incorporar el apartado 27 al artículo 45.I.B y declarar exentas del impuesto la constitución, la disolución y las modificaciones consistentes en aumentos y disminuciones de los fondos de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

¹ Anteproyecto de Ley por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, para la transposición de la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo (FPE).