

Modificaciones introducidas por la Ley 13/2023, de 24 de mayo

En el ámbito de la **Ley General Tributaria**, entre otras cuestiones, se introducen obligaciones de información a los operadores de plataformas digitales; se amplían las potestades de la Administración en el procedimiento de comprobación limitada (pueden requerir y examinar la contabilidad y hacer requerimientos a terceros en determinados supuestos); se introduce la figura de autoliquidaciones rectificativas; se concentra la competencia para las derivaciones de responsabilidad en órganos de recaudación; y se introducen varias modificaciones en el ámbito de asistencia mutua, como el establecimiento de inspecciones conjuntas.

En el **Impuesto sobre Sociedades**, se modifica el cálculo del beneficio operativo de la regla de deducibilidad de gastos financieros y su aplicación a los fondos de titulización.

En cuanto al **Impuesto sobre el Valor Añadido**, se excluyen los servicios de seguro, reaseguro y capitalización de la regla de utilización efectiva; se modifican determinados aspectos del régimen del depósito distinto del aduanero para productos sujetos a impuestos especiales y se permite a los operadores de Canarias, Ceuta y Melilla acogerse al régimen de venta a distancia de bienes importados sin representante.

En el ámbito de la Ley del **Impuesto sobre la Renta de No Residentes**, se modifica el régimen aplicable a determinados procedimientos amistosos.

1. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE LOS OPERADORES DE PLATAFORMAS DIGITALES BAJO DAC-7

La Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE (“**DAC-7**”), pretende mejorar el intercambio de información y la cooperación administrativa en la Unión Europea.

A este respecto, la Ley 13/2023, de 24 de mayo, , por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (“**Ley 13/2023**”) modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (la “**LGT**”) incorporando una disposición adicional vigésima quinta para regular las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua, y para establecer un nuevo régimen sancionador, bajo los postulados de DAC-7.

En paralelo a DAC-7, España también suscribió en el seno de la OCDE el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales, en cuyo ámbito se ha aprobado un Modelo de Reglas de comunicación de

información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el marco de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico.

1.1 CONCEPTO DE OPERADORES DE PLATAFORMA OBLIGADOS A COMUNICAR INFORMACIÓN

La Ley 13/2023 no incorpora un concepto autónomo de derecho español sobre quiénes son los *operadores de plataforma obligados a comunicar información*, sino que realiza una remisión a (i) la DAC-7; (ii) el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales; (iii) el Modelo de Reglas de comunicación de información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico; y (iv) otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo.

El legislador muestra claramente su preferencia por regular esta cuestión de acuerdo con el *soft law* y deja abierta la definición a potenciales acuerdos futuros, con la eventual incertidumbre interpretativa del precepto que ello conlleva.

En todo caso, el legislador pretende sujetar a control fiscal las operaciones entre particulares y empresas efectuadas a través de plataformas de comercio digital que ponen en contacto a compradores y vendedores u otras transacciones realizadas en Internet.

De acuerdo con la DAC-7, son *operadores de plataforma* las entidades que (a) celebran contratos con vendedores para poner una plataforma digital a disposición de tales vendedores, (b) poniendo en contacto a otros usuarios, (c) para llevar a cabo, en terminología DAC-7, las *actividades pertinentes* (arrendamiento de bienes inmuebles, servicios personales, venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte).

Los operadores están sujetos a estas nuevas obligaciones en los siguientes casos:

- (i) cuando tengan residencia fiscal en un Estado miembro;
- (ii) cuando, sin tener residencia fiscal en un Estado miembro, estén constituidos con arreglo a la legislación de un Estado miembro o tengan su sede o un establecimiento permanente en un Estado miembro; o
- (iii) cuando sin tener residencia fiscal, ni haber sido constituidos o estar administrados en la Unión Europea, ni tengan un establecimiento permanente en la Unión Europea, faciliten la realización de una *actividad pertinente* por parte de los vendedores en la plataforma (aunque se prevén determinadas exclusiones para algunos vendedores).

1.2 OBLIGACIONES PARA LOS OPERADORES DE PLATAFORMA

(i) A efectos de la identificación de los vendedores sujetos a comunicación de información, se introduce la **obligación de aplicar procedimientos de diligencia debida consistentes** en (a) recopilación de información sobre el vendedor, (b) verificación de la información del vendedor, (c) determinación del Estado miembro de residencia del vendedor y (d) recopilación de información sobre bienes inmuebles alquilados.

- (ii) **Obligación de comunicación de información de los vendedores** que hayan realizado actividades pertinentes en la plataforma.
- (iii) **Obligación de registro ante la autoridad competente de un Estado miembro** para aquellos operadores de plataforma no residentes fiscales en la UE, al iniciar la actividad como operador de una plataforma digital.
- (iv) Obligación de **mantenimiento y conservación de documentación** durante los diez años siguientes al periodo al que corresponda el suministro de información.

1.3 NUEVO RÉGIMEN SANCIONADOR

Se incorpora un régimen sancionador que incluye cinco nuevas infracciones tributarias en las que pueden incurrir los vendedores sujetos a comunicación de información:

- (i) La ausencia absoluta de registro en la UE, de acuerdo con la DAC-7, de un operador sujeto a las obligaciones de comunicar información, siempre que la Administración tributaria española no hubiera recibido en plazo información relativa a vendedores sujetos a comunicación de información residentes en territorio español o bienes inmuebles situados en España.
- (ii) El incumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida por los operadores de plataforma obligados a comunicar información.
- (iii) No comunicar la información obligatoria en plazo o comunicar información falsa, incompleta o inexacta a los operadores de plataforma obligados a comunicar información por los vendedores, en cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación por el operador de los procedimientos de diligencia debida a que se refiere el apartado anterior.
- (iv) No cumplir con la obligación de informar después de recibir dos requerimientos de la Administración tributaria.
- (v) No facilitar al operador de plataforma obligado a comunicar información la información exigida con arreglo a las normas y procedimientos de diligencia debida, habiendo recibido dos recordatorios relativos a la solicitud inicial del operador y transcurrido un plazo de 60 días naturales desde la solicitud inicial.

Las sanciones aparejadas a estas infracciones pueden suponer una multa pecuniaria fija, la baja cautelar en el Censo de Operadores de Plataforma o el cierre de la cuenta del vendedor en el operador de la plataforma, impidiéndosele que vuelva a registrarse en la plataforma o reteniéndole el pago de la contraprestación hasta que facilite la información que se solicitó.

2. MODIFICACIONES EN MATERIA DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

2.1 NUEVAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN EN LA COMPROBACIÓN LIMITADA

Con el objetivo de mejorar la efectividad del procedimiento de comprobación limitada, la Ley 13/2023 amplía las facultades de la Administración tributaria en el procedimiento de comprobación limitada:

(i) Se permite a la Administración tributaria **requerir al obligado tributario la aportación de la contabilidad en el seno de una comprobación limitada**, si bien a los solos efectos de constatar la coincidencia con la información de la que dispone la Administración tributaria. La contabilidad tendrá que ser examinada en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario y en su presencia, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. Hasta ahora la posibilidad de examen de la contabilidad en una comprobación limitada estaba limitada a situaciones en las que era el obligado tributario quien la aportaba sin requerimiento previo y para contrastar los datos de la Administración.

(ii) Se faculta a la Administración tributaria para realizar **requerimientos a terceros en el seno de una comprobación limitada**, a efectos de comprobar la veracidad de la información que obre en poder de la Administración, incluso la obtenida en el propio procedimiento.

2.2 COMPETENCIA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Se atribuye a los órganos de recaudación la competencia para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad y también para declarar la responsabilidad (artículo 174.2 de la LGT). Antes de la reforma la competencia se distribuía entre el órgano competente para dictar la liquidación y el órgano de recaudación, en función de que se hubiese producido o no el vencimiento del período voluntario de pago. Tal regulación daba lugar a controversia en determinadas situaciones, lo que se pretende solucionar así.

2.3 LA INTRODUCCIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS

La Ley 13/2023 introduce la figura de autoliquidaciones rectificativas, que sustituirán —para impuestos que así lo establezcan y en circunstancias que se determinarán reglamentariamente— el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

Hasta ahora, cuando un contribuyente consideraba que una autoliquidación presentada por él había perjudicado de cualquier modo sus intereses, instaba el procedimiento de rectificación de autoliquidación, en el que debía acreditar por qué consideraba perjudicados sus intereses, y la Administración debía aceptarlo. Si la resolución era denegatoria, se abría una senda de recursos. La Ley 13/2023 prevé que, en determinados casos (aún por determinar), este procedimiento se sustituirá por la presentación de un nuevo modelo que se aprobará, que permitirá rectificar, completar o modificar la autoliquidación previa presentada, de forma instantánea, sin iniciar procedimiento administrativo alguno ni tener que esperar respuesta de la Administración. Se entiende que esta posibilidad quedará reservada solo a determinados impuestos de gestión masiva y situaciones menos complejas de rectificación, pero habrá que estar al desarrollo reglamentario y lo que se disponga en la normativa de cada tributo.

2.4 INSPECCIONES CONJUNTAS Y ASISTENCIA MUTUA

Se introduce la posibilidad, con efectos desde el 1 de enero de 2024, de realizar inspecciones conjuntas entre la Administración tributaria española y la de otro u otros Estados en el marco de asistencia mutua.

Tal inspección se realizará de forma coordinada y en los términos acordados entre la Administración tributaria española y la del otro u otros Estados, incluyendo el régimen lingüístico. Las conclusiones de la inspección se reflejarán en un informe final que se notificará a los obligados tributarios en los 60 días

naturales siguientes a su emisión. El informe incluirá los hechos, circunstancias y régimen tributario aplicable sobre los que exista acuerdo entre la Administración tributaria española y la del otro u otros Estados —que habrán de tenerse en cuenta en los procedimientos tributarios que sigan a la inspección conjunta—. También podrá incluir cuestiones sobre las que no se haya alcanzado un acuerdo.

Se regulan también algunos aspectos de los derechos y garantías de los contribuyentes. Así, en el caso de que las actuaciones de inspecciones conjuntas se realicen en España:

- (i) los obligados tributarios gozarán de los derechos y obligaciones reconocidos en la legislación española;
- (ii) los funcionarios de la Administración tributaria española contarán con los mismos derechos y obligaciones que en el marco de procedimientos inspectores ordinarios, con las especialidades previstas en el marco de la normativa de asistencia mutua; y
- (iii) los funcionarios de otros Estados que intervengan en las actuaciones quedarán sujetos a la legislación española en los términos de la normativa de asistencia mutua, pudiendo recabar manifestaciones y examinar documentación.

En el caso de actuaciones de inspecciones conjuntas desarrolladas fuera de España, los funcionarios de la Administración tributaria española deberán respetar, además, la normativa del Estado donde se desarrollen las actuaciones, sin poder ejercer competencias que no les reconozca la legislación española.

Se prevé también la posibilidad de que, en el marco de la asistencia mutua, los funcionarios de los Estados intervinientes participen en las actuaciones por medios electrónicos.

2.5 OBLIGACIÓN DE COMUNICAR LA IDENTIDAD DE SU TITULAR REAL A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Se impone una nueva obligación de información para las personas jurídicas o entidades, que deberán comunicar a la Administración tributaria quiénes son sus titulares reales. Tendrán esa consideración los definidos conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2.6 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Se añaden dos nuevas excepciones a datos, informes y antecedentes que obren en poder de la Administración que tengan carácter reservado, lo que permite compartirlos con terceros. Las nuevas excepciones se refieren a la colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos y con las entidades responsables de los procedimientos de adjudicación de contratos y concesión de subvenciones vinculadas a la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

3. MODIFICACIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, se establecen dos principales modificaciones en la redacción del artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”) reguladora de la **limitación en la deducibilidad de gastos financieros**.

Estas modificaciones se aprueban con el fin de adaptar la norma a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (conocida como Directiva “ATAD”). En relación con la limitación de los intereses, España se acogió a la excepción regulada en el artículo 11, apartado 6, de ATAD, que preveía la posibilidad de que aquellos Estados miembros que tuvieran normas nacionales específicas igualmente eficaces a los efectos de la limitación de intereses pudieran aplicar dichas normas hasta el 1 de enero de 2024.

Como consecuencia de lo anterior, se introducen las siguientes dos principales modificaciones:

(i) Modificación de la determinación de **beneficio operativo**, que constituye un concepto autónomo definido en la LIS a efectos del cómputo de la limitación. De conformidad con el artículo 16 de la LIS, con carácter general, el importe de los gastos financieros netos deducibles no puede exceder el 30 % del *beneficio operativo* generado por el contribuyente en el propio año, con un umbral de hasta un millón de euros. La Ley 13/2023 introduce un nuevo inciso para establecer que “*en ningún caso, formarán parte del beneficio operativos los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades*”.

Consecuentemente, se deberán excluir del cómputo de *beneficio operativo* aquellos ingresos, gastos o rentas que, por aplicación de otras disposiciones contenidas en la LIS, no se deban integrar efectivamente en la base imponible del IS. Como cuestión técnica, la propia definición de *beneficio operativo* incluye determinadas rentas financieras (como dividendos o participaciones en beneficios) relativas a participaciones en entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 %, que, sin embargo, pueden tener acceso a la exención establecida en el artículo 21 de la LIS.

A este respecto, se deberá revisar aquellas estructuras de financiación en las que en la determinación del *beneficio operativo* incluya con carácter general rentas exentas (como dividendos) a los efectos de cuantificar el potencial impacto en la deducibilidad fiscal de los gastos financieros netos del ejercicio.

(ii) Resultarán de aplicación las normas generales de la deducibilidad fiscal de limitación de gastos financieros a los **fondos de titulización hipotecaria** y a los **fondos de titulización de activos**, al no considerarse *sociedades financieras* a efectos de la Directiva. Hasta la fecha, al igual que a las entidades de crédito y aseguradoras, no resultaban de aplicación las limitaciones a estas entidades.

Sin perjuicio de analizar el potencial impacto de esta limitación en el fondo de titulización específico, cabe precisar que este límite respecto a los gastos financieros se calcula en términos netos. Es decir, el importe de los gastos financieros netos es el exceso de los gastos financieros sobre los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo (excluidos determinados gastos no deducibles). Por ello, el impacto de esta inclusión será limitado para aquellos fondos de titulización que obtengan ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios superiores o iguales a sus gastos financieros.

4. MODIFICACIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4.1 MODIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE DE IMPORTACIÓN EN SUPUESTOS DE ABANDONO DEL RÉGIMEN DE DEPÓSITO DISTINTO DEL ADUANERO DE BIENES OBJETO DE IMPUESTOS ESPECIALES

Se modifica el artículo 18.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“**Ley del IVA**”) para tratar los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero (“**DDA**”) en aquellos bienes que sean objeto de impuestos especiales como una operación asimilada a la importación y no como una importación, según preveía la versión anterior de la norma. Ello tiene una importancia significativa, puesto que, además de las distintas obligaciones formales que implican una u otra calificación, las reglas para determinar la base imponible también difieren.

Por último, también se establece que, en todo caso, no constituirá importación ni operación asimilada a la importación el abandono del DDA cuando esos bienes sean a su vez objeto de una entrega intracomunitaria, una exportación o una operación asimilada a la exportación.

4.2 MODIFICACIÓN DE LA REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA

Se excluye de la conocida como *regla de uso o explotación efectiva*, recogida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA —modificada recientemente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2023—, los servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como los financieros que se prestaban a empresarios o profesionales. Por tanto, la aplicación de la regla queda reducida a:

- (i) los servicios del artículo 69.Dos de la Ley del IVA —cesión de propiedad intelectual o industrial, consultoría, publicidad, tratamiento de datos, etc.—, prestados a particulares; y a
- (ii) los servicios de arrendamiento de medios de transporte.

4.3 MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE VENTAS A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS

Se modifica el régimen especial de importación previsto en la Ley de IVA para la declaración de las ventas a distancia de bienes importados de terceros países para permitir a los empresarios o profesionales establecidos en las islas Canarias, Ceuta o Melilla acogerse a este régimen especial sin necesidad de contar con un representante (intermediario) establecido en la Unión. En estos casos, el Estado miembro de identificación será España a efectos del régimen, salvo que se designe un intermediario establecido en otro Estado miembro.

5. MODIFICACIONES EN MATERIA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

La Ley 13/2023 introduce determinadas modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (la “**Ley del IRNR**”). En concreto, con el propósito de completar la adecuada transposición de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a la resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, adapta la disposición adicional primera de la Ley del IRNR e incluye una nueva disposición transitoria tercera, relativas al régimen transitorio aplicable a determinados **procedimientos amistosos**.

El principal cambio introducido sobre el régimen de los procedimientos amistosos se refiere a que el resultado que se haya alcanzado en aquellos procedimientos que aborden litigios con otros Estados miembros de la Unión Europea deberá ser aplicado con independencia de los plazos previstos en el derecho interno. Asimismo, la modificación introducida reconoce a miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa constituida en el marco de un procedimiento amistoso la consideración de autoridad respecto de sus obligaciones de sigilo por las informaciones de que tengan conocimiento en esas instancias, en aplicación de las garantías previstas en el artículo 13.3 de la Directiva.

Se incluye, además, una nueva disposición transitoria tercera, relativa al régimen transitorio aplicable a determinados procedimientos amistosos. En particular, se prevé que los procedimientos iniciados antes del 6 de febrero de 2020, fecha de entrada en vigor de la redacción otorgada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, se rijan, salvo en determinadas cuestiones, por la normativa anterior.

6. ABOGADOS DE CONTACTO



Miguel Cremades
+34 91 587 0833
miguel.cremades@uria.com



Darya Budova
+34 91 587 0977
darya.budova@uria.com



Miguel Pérez Campos
+34 96 353 5972
miguel.perez@uria.com



Cristina Puerta Ruiz de Azúa
+34 94 416 8543
cristina.puerta@uria.com

Los siguientes abogados han colaborado también en la preparación de esta nota:



Luis Carrión Jiménez
Oficina de Madrid



Álvaro Merino García
Oficina de Madrid



Joana Beltrán Albalat
Oficina de Madrid



Fernando Centellas
Oficina de Madrid



Ángel Viñas Díaz
Oficina de Madrid



Carmelo de Andrés Camazón
Oficina de Madrid

