

---

# Autoliquidaciones rectificativas, inspecciones conjuntas y otras novedades relevantes

**Se comentan las modificaciones en materia de actuaciones y procedimientos de gestión, inspección y suministro de información tributaria**

España - Legal Flash

25 de mayo 2023



---

Se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se introducen modificaciones relevantes en materia tributaria. En concreto, con esta ley se aprueba, entre otras medidas:

- > Una modificación en relación con el sistema de rectificación de las autoliquidaciones previas,
- > el procedimiento de inspecciones conjuntas con otros Estados,
- > una nueva obligación de información para los operadores de plataformas digitales,
- > una modificación relevante en el ámbito de la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades, y
- > la exclusión de las operaciones financieras y de seguros entre empresarios y profesionales de la cláusula de cierre de la localización en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido de las prestaciones de servicios.



---

## Introducción

Se ha aprobado 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 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”).

Mediante esta Ley se introducen modificaciones fiscales relevantes en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”), motivadas algunas de ellas por la necesidad de trasposición a la normativa española de varias Directivas europeas. Algunas de estas modificaciones requieren un posterior desarrollo reglamentario.

En este legal flash se comentan las principales medidas aprobadas que inciden en las actuaciones —de los obligados tributarios y de la administración tributaria— en procedimientos de gestión e inspección tributaria, así como en las nuevas obligaciones de información que se imponen para determinados operadores. Entre dichas medidas destacan: (i) una modificación relevante en el procedimiento a seguir para la corrección de autoliquidaciones presentadas con carácter previo por los contribuyentes, (ii) una nueva regulación sobre inspecciones conjuntas con otro u otros Estados (también se incluyen algunos matices en materia de procedimientos amistosos), y (iii) una nueva obligación de información para los operadores de las plataformas digitales.

Con la Ley 13/2023 también se ha aprobado una relevante modificación en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para su adaptación a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, en la regulación de la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades y que es objeto de análisis en nuestro [post | Modificaciones en la deducibilidad de gastos financieros en el IS](#).

Por último, la Ley 13/2023 da también nueva redacción a la regulación, que fue modificada recientemente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, sobre la cláusula de cierre de la localización de la prestación de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido, para excluir de la misma a las operaciones financieras y de seguros realizadas entre empresarios y profesionales. Sobre esta materia puede consultar nuestro [post | la regla de localización de las prestaciones de servicios en el IVA](#).



---

## Sistema para la corrección de autoliquidaciones previas

### Régimen previo de corrección de las autoliquidaciones

La LGT y su normativa de desarrollo partían del establecimiento de **un doble sistema de corrección de las autoliquidaciones previas** presentadas por el contribuyente, en función de cuál fuera el resultado de la rectificación que pretendía realizarse:

Así, se conoce a las **autoliquidaciones complementarias** como aquellas de las que resulta un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la de la autoliquidación anterior.

Por otra parte, en el supuesto inverso, en que la corrección da lugar a una cantidad a ingresar inferior o a una cantidad a devolver o a compensar superior al importe resultante de la autoliquidación previamente presentada, debe instarse, por escrito, una **solicitud** a la Administración tributaria **de rectificación de la autoliquidación previa**. Con ello se da inicio al procedimiento de rectificación en el que la Administración comprueba la procedencia de la solicitud de rectificación y que finaliza con una resolución estimatoria o denegatoria de la rectificación. Es decir, si la rectificación que pretende realizarse es en beneficio del contribuyente, no debe presentarse una declaración rectificativa sino un escrito dirigido a la Administración instando dicha rectificación.

### Nuevo régimen de rectificación

La Ley 13/2023 **pretende establecer un sistema único de corrección de las autoliquidaciones previas**, introduciendo en la LGT con esta finalidad el concepto de **autoliquidación rectificativa**. **Esta nueva figura sustituirá, en aquellos tributos en los que así se establezca, el sistema dual comentado de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación**. De esta forma, mediante la presentación de la autoliquidación rectificativa el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación previa, con independencia del resultado de aquella, sin necesidad de esperar la resolución administrativa.

Con dicho fin se han modificado los artículos 120 y 122 de la LGT. Si bien esta modificación entra en vigor el día 26 de mayo de 2023 (día siguiente a la publicación en el BOE de la Ley 13/2023), para que opere la misma se requiere **que la normativa propia del tributo contemple la autoliquidación rectificativa**. Por otra parte, esta nueva redacción de los citados artículos exigirá una modificación de los artículos 126 y siguientes del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.



---

## Modificaciones en materia de inspección: inspecciones conjuntas y medios de comunicación electrónicos

### Medios de comunicación electrónicos y revisión documentación contable

En el marco de las actuaciones de asistencia mutua entre España y otro u otros Estados, se da nueva redacción a la LGT para reconocer la capacidad de participación de los funcionarios (extranjeros o españoles) por medios de comunicación electrónicos. También se reconoce esta posibilidad en los **controles simultáneos** (esto es, aquellas actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes).

Por último, en los procedimientos de comprobación limitada se reconoce a la Administración tributaria la facultad de requerir la contabilidad mercantil, con el fin de comprobar la coincidencia entre aquella y la información que obre en poder de la administración.

### Inspecciones conjuntas

Se modifica también, **con efectos desde 1 de enero de 2024**, la LGT —dando nueva redacción a su artículo 177 quinquies— para introducir las inspecciones conjuntas y las normas procedimentales que deben regir en las mismas, cumpliendo así con la necesaria adaptación de esta normativa a la Directiva 2021/514 del consejo y la introducción de este instrumento adicional disponible para la cooperación administrativa entre los Estados miembros.

Son **inspecciones conjuntas** las actuaciones inspectoras que se realizan por la Administración tributaria de forma conjunta con otro u otros Estados en relación con personas o entidades de interés común o complementario para esos Estados miembros de acuerdo con la normativa de asistencia mutua que resulte de aplicación.

Con el fin de garantizar la seguridad jurídica, las inspecciones conjuntas deberán **llevarse a cabo de forma coordinada** y según lo previamente acordado, incluyendo lo relativo al régimen lingüístico.

Los derechos y obligaciones de los funcionarios de la Administración tributaria española en la inspección conjunta se regirán por lo previsto en la LGT y la normativa de asistencia mutua y, además, respecto a aquellas actuaciones llevadas a cabo fuera del territorio español, se deberá también respetar la normativa del Estado donde se realicen aquellas.

La administración tributaria española, en las inspecciones conjuntas en las que intervenga, nombrará un **representante** encargado de las relaciones con el otro u otros Estados intervinientes. Si las actividades de la inspección conjunta se desarrollan en España, dicho representante las supervisará y coordinará.



Las conclusiones de las inspecciones conjuntas deberán plasmarse en **un informe final**, que se **notificará** a los obligados tributarios en el **plazo de 60 días** naturales desde su emisión. La Directiva insta a las autoridades fiscales de los distintos Estados que participen en una inspección conjunta a *“esforzarse por acordar los hechos y circunstancias pertinentes a ella, así como por llegar a un acuerdo sobre la situación fiscal de la persona o personas inspeccionadas según los resultados de la inspección conjunta”*. La nueva redacción del artículo 177 quinquies de la LGT precisa además que en el informe final podrá reflejarse cualquier cuestión sobre la que no se haya podido alcanzar un acuerdo entre los Estados intervinientes en la inspección.

Las inspecciones conjuntas se erigen, con esta nueva regulación, como un instrumento adicional disponible de los Estados miembros para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad. A esta figura se refieren también las directrices del Plan de control tributario y aduanero de 2023, como comentamos en nuestro [Legal flash | Publicado el Plan de Control Tributario de la AEAT para 2023](#).

---

## Nuevas obligaciones a cargo de operadores de plataformas digitales y cambios en otras obligaciones de información existentes (mecanismos transfronterizos de planificación fiscal y cuentas financieras)

La Ley 13/2023 incorpora al Derecho español las nuevas obligaciones de información, diligencia debida y registro a cargo de los “operadores de plataformas digitales” contenidas, respectivamente, en la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 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 (conocida como DAC 7) y en 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 aprobado en el seno del Acuerdo Multilateral de las Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales en el ámbito de la OCDE, suscrito por España el 9 de noviembre de 2022.

Con estas nuevas obligaciones se avanza en el control fiscal de las transacciones entre particulares y empresas que se producen en internet o a través de plataformas de comercio digital que ponen en contacto a compradores y vendedores de bienes y servicios.

Además de la trasposición a derecho interno de las obligaciones previstas en la DAC 7 y el Modelo de Reglas de la OCDE a cargo de los operadores de plataformas digitales, se introducen otras modificaciones que afectan a las obligaciones de suministro de información relativa a mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (DAC 6) y a las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.



### Nuevas obligaciones para operadores de plataformas digitales y para vendedores en plataformas digitales. Régimen sancionador

La Ley 13/2023 introduce una nueva **disposición adicional vigésimo quinta** en la LGT, en la que se establecen nuevas obligaciones a cargo de los operadores de plataformas digitales y se regula el régimen sancionador asociado al incumplimiento de dichas nuevas obligaciones.

Estas nuevas obligaciones, exigibles a partir del 1 de enero de 2023, recaen sobre los denominados “operadores de plataforma” que aparecen definidos en la Directiva DAC 7 como las entidades que celebran contratos con vendedores para poner toda o una parte de una plataforma digital a disposición de tales vendedores y para que estos puedan ponerse en contacto con otros usuarios para llevar a cabo determinadas actividades (calificadas por la Directiva como “actividades pertinentes”). Estas actividades pertinentes son: el arrendamiento de bienes inmuebles y de cualquier tipo de medios de transporte, así como la prestación de servicios personales y la venta de “bienes”. Por tanto, el contenido de las nuevas obligaciones se refiere exclusivamente a estas actividades que ofrecen los vendedores, a través de la plataforma, a cambio de contraprestación.

Dichos operadores estarán sujetos a las nuevas obligaciones en los siguientes casos: (i) cuando tengan residencia fiscal en un Estado miembro o, sin tener residencia fiscal en un Estado miembro, estén constituidos con arreglo a la legislación de un Estado miembro, su sede dirección se encuentre en un Estado miembro o tenga un establecimiento permanente en un Estado miembro; (ii) cuando no tengan residencia fiscal, ni estén constituidos o administrados en la Unión Europea ni tengan un establecimiento permanente en la Unión Europea pero faciliten la realización de las actividades pertinentes por parte de los vendedores en la plataforma.

De acuerdo con lo que dispone la Directiva, la actividad pertinente realizada por determinados vendedores quedará excluida de las obligaciones que atañen a los operadores de plataformas. Así, por ejemplo, quedarán excluidos de las obligaciones el vendedor al que el operador de la plataforma facilite, en el periodo de referencia, más de 2.000 actividades pertinentes a través de arrendamientos con respecto a un bien inmueble comercializado. Con esta dispensa se pretenden reducir costes de cumplimiento innecesarios para vendedores que se dedican al arrendamiento de bienes inmuebles, como cadenas hoteleras u operadores turísticos.

Las **obligaciones a cargo de los operadores de plataforma** consisten en aplicar determinado procedimiento de diligencia debida, suministrar determinada información y, en el caso de los operadores de plataforma no residentes fiscales en la UE, o no constituidos ni administrados en la UE, o que no tienen un establecimiento permanente en la UE, siempre que no se trate de operadores de plataforma cualificados externos a la UE, registrarse ante la Administración como “operador de plataforma”. Dichas obligaciones se exigirán en los términos que se desarrolle reglamentariamente y de conformidad con el Anexo V de la Directiva y el Modelo de Reglas de la OCDE.

Sin perjuicio de los términos en que finalmente se apruebe el desarrollo reglamentario, el Anexo V de la Directiva prevé, en síntesis, las siguientes obligaciones que, salvo determinadas excepciones, deberá cumplir el operador de la plataforma:



- Obligación de aplicar **procedimientos de diligencia debida** consistentes en : (i) identificación de los vendedores en la plataforma; (ii) recopilación de información relativa a dichos vendedores, tanto si son personas físicas como jurídicas; (iii) verificación de que la información recopilada de los vendedores es fiable; (iv) determinación del Estado o Estados miembros de residencia del vendedor; y (v) recopilación de información relativa a los bienes inmuebles que sean objeto de alquiler a través de la plataforma.
- Obligación de **comunicación de información de los vendedores** que hayan realizado las **actividades pertinentes** en la plataforma

Esta obligación de suministro de información se cumplirá ante un único Estado miembro no más tarde del 31 de enero del año siguiente a aquel al que se refiera la información.

Como regla general, deberán informarse los datos identificativos del operador y de la plataforma o plataformas respecto de las que informa el operador, datos identificativos del vendedor, la cuenta financiera en la que se hacen los pagos, el Estado miembro del vendedor, la contraprestación pagada en cada trimestre del período al que se refiere la información y el número de transacciones correspondientes, así como las tasas, comisiones o impuestos retenidos o cobrados por el operador en cada trimestre del período al que se refiere la información.

En particular, cuando la actividad pertinente consista en el arrendamiento de bienes inmuebles, a la información anterior se añadirá la dirección de cada bien inmueble comercializado en la plataforma y, de conocerse, el número de inscripción catastral o su equivalente en el Estado donde esté situado, la contraprestación total pagada en cada trimestre respecto a cada bien inmueble comercializado, así como el número de días que se haya arrendado y el tipo de bien inmueble arrendado.

- Los operadores de plataforma que no sean residentes a efectos fiscales en la UE, ni se hayan constituido ni estén administrados en un Estado miembro, ni tengan un establecimiento permanente en un Estado miembro, siempre que no se trate de operadores de plataforma cualificados externos a la UE, deberán proceder a su **registro** ante la autoridad competente de un Estado miembro, a su elección, al iniciar la actividad como operador de una plataforma digital.
- Obligación de **conservar y mantener** a disposición de la Administración tributaria, durante los **10 años** siguientes al período de referencia al que corresponda el suministro de información, las declaraciones que resulten exigibles a los obligados, las pruebas documentales, registros y cualquier información utilizada para aplicar los procedimientos de diligencia debida y de suministro de información.
- Informar a cada vendedor persona física respecto al que debe suministrar información de que dicha información (sobre el mismo) será suministrada a la Administración tributaria y transferida al Estado miembro que corresponda (el de residencia), así como facilitarle con suficiente antelación la información que tenga derecho a recibir para que pueda ejercer el derecho a la protección de sus datos personales antes del suministro de información a la Administración tributaria.

La **obligación a cargo de los vendedores** consistirá en atender las peticiones de información recibidas del operador de la plataforma digital para que este último pueda cumplir con los procedimientos de diligencia debida que le son exigibles.



La Directiva impone la obligación a la Administración tributaria española (al igual que a las autoridades competentes de los otros Estados miembros) de suministrar la información obtenida a la autoridad competente del Estado miembro de residencia del vendedor, , mediante intercambio automático, en el plazo de dos meses siguientes al año natural correspondiente. Cuando se trate de la prestación de servicios de arrendamiento de inmuebles, deberá suministrarse, en cualquier caso, la información a la autoridad competente del Estado miembro en que se ubican los inmuebles.

Junto al establecimiento de las nuevas obligaciones, la nueva disposición adicional vigésima quinta de la LGT incluye **el régimen sancionador** aplicable a su incumplimiento. Dicho régimen sancionador se resume en los siguientes cuadros:

| Régimen sancionador para operadores de plataforma   |              |  |
|---|--------------|--|
| Infracción  | Calificación | Sanción  |
| Ausencia de registro en la UE como operador de plataforma que determine que la Administración tributaria española no reciba la información relativa a los vendedores residentes en España o a los inmuebles situados en España.   | Muy grave    | Multa pecuniaria fija de importe igual al triple de la que corresponda por falta de suministro de información conforme al Título IV de la LGT  |
| Incumplimiento, cumplimiento incorrecto o fuera de plazo de las obligaciones de diligencia debida relativos a:<br>Determinación de los vendedores no sujetos a revisión.<br>Recopilación de información sobre el “vendedor”.<br>Verificación de la información sobre el “vendedor”.<br>Determinación del Estado o Estados de residencia del “vendedor”.<br>Recopilación de información sobre bienes inmuebles alquilados. | Grave        | Multa pecuniaria fija de 200 euros por cada “vendedor” respecto del que se incumplieron las obligaciones derivadas de la aplicación de las normas y procedimientos de diligencia debida.       |
| No cumplir con la obligación de informar después de recibir dos requerimientos de la Administración tributaria.   |              | Baja cautelar en el Censo de Operadores de Plataforma dentro de los 90 días naturales siguientes al 2º requerimiento, y nunca antes de los 30 días naturales siguientes a dicho requerimiento. |





| Régimen sancionador para “vendedores”  |              |  |
|--|--------------|--|
| Infracción   | Calificación | Sanción  |
| No comunicar la información obligatoria en plazo o comunicar información falsa, incompleta o inexacta a los “operadores de plataforma obligados a comunicar información” en cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación por el operador de los procedimientos de diligencia debida.                        | Grave        | Multa pecuniaria fija de 300 euros   |
| 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 |              | Cierre de la cuenta del vendedor en el “operador de la plataforma”, impidiéndosele volver a registrarse en la plataforma o reteniéndole el pago de la “contraprestación” hasta que facilite la información que se le solicitó. |

### Modificaciones que afectan a la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (DAC 6) y las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras

La regulación de la obligación de comunicación de información relativa a mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (DAC 6) ha sido objeto de modificaciones para adaptarse a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de diciembre de 2022, recaída en el asunto [C-694/20](#), en la que se concluyó que la obligación de comunicación a cualquier otro intermediario impuesta por el artículo 8 bis ter de la DAC 6 que recae en los abogados exceptuados de informar mecanismos transfronterizos de planificación fiscal al amparo del deber de secreto profesional es contraria al artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en el que se reconoce el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes. Pueden verse nuestros comentarios a dicha sentencia en el [Legal Flash | La DAC 6 es parcialmente anulada por el TJUE](#).

Con motivo de esta sentencia, el Tribunal Supremo, mediante [auto](#) de 27 de febrero de 2023, suspendió la aplicación del artículo 45.4.b) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, en el que se establecía esta obligación de comunicación del intermediario eximido por concurrir en él el deber de secreto profesional a otros intermediarios y al obligado tributario interesado.

La adaptación a la sentencia da lugar con la Ley 13/2023 a que se elimine —mediante la modificación de la disposición adicional vigésima cuarta de la LGT—, con efectos desde el día 26 de mayo de 2023, la citada obligación que los intermediarios (abogados y no abogados) tienen de comunicar a los demás intermediarios, quedando circunscrita exclusivamente a las comunicaciones cuyos destinatarios sean los clientes, ya se trate de otros intermediarios-clientes o de los obligados tributarios interesados.

Otra de las modificaciones en este ámbito ha consistido, también con efectos desde el 26 de mayo de 2023, en la inclusión de referencias al *Acuerdo Multilateral entre Autoridades*



*Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas y sus Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y a otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo*, con la finalidad de que la Administración tributaria pueda disponer de la información necesaria para proceder al intercambio de información relativa a los mecanismos que eluden el Estándar común de comunicación de información y las estructuras territoriales opacas regulado por dicho acuerdo.

Por otra parte, se introduce la obligación, a cargo de los intermediarios obligados a comunicar los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, de comunicar a los clientes que sean personas físicas que la información relativa a los mismos será suministrada a la Administración tributaria e intercambiada con otros Estados de conformidad con la normativa sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. A estos efectos, los intermediarios deberán facilitar a sus clientes personas físicas, con suficiente antelación y en todo caso antes de que se realice la comunicación del mecanismo transfronterizo a la Administración tributaria, la información que dichos clientes tengan derecho a recibir para que puedan ejercer el derecho a la protección de sus datos personales. Esta nueva obligación se aplicará retroactivamente desde 1 de enero de 2023.

Asimismo, en relación con la obligación de suministro de información relativa a cuentas financieras que recae sobre determinadas instituciones financieras en los términos previstos por la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, estas últimas deberán facilitar a las personas físicas cuya información será remitida a la Administración tributaria e intercambiada con otros Estados, con suficiente antelación y en todo caso antes de que se realice la comunicación a la Administración tributaria, la información que dichos clientes tengan derecho a recibir para que puedan ejercer el derecho a la protección de sus datos personales. Esta obligación se aplicará retroactivamente desde 1 de enero de 2023.

---

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2023 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.

