



Últimos cambios en la Ley General Tributaria (gestión e inspección)

Tax Alert



Septiembre 2023

kpmgabogados.es
kpmg.es

Últimos cambios introducidos en la Ley General Tributaria, especialmente en materia de gestión e inspección

Recientemente se han llevado a cabo cambios que afectan a actuaciones tributarias de relevancia para los contribuyentes, a través de la modificación de la Ley General Tributaria que conviene tener presente, si bien algunos requieren de un desarrollo normativo que no ha culminado a esta fecha.

La [Ley 13/2023, de 24 de mayo](#) ha supuesto la modificación de la Ley General Tributaria más reciente a esta fecha. Su objetivo inicial se centraba en transponer a nuestro ordenamiento interno el conjunto de reglas de intercambio de información de operadores de plataformas digitales (derivadas de la Directiva conocida como DAC 7). Finalmente, éste se ha cumplido junto con la introducción de otros cambios de relevancia en el ámbito fiscal que se han ido incorporando durante su tramitación parlamentaria.

Exponemos en este documento las modificaciones que se han introducido en la LGT, en lo que respecta principalmente a los procedimientos de gestión e inspección, requiriendo algunas de ellas de un desarrollo adicional para que puedan desplegar efectos.

Modificaciones en la Ley General Tributaria (LGT)

De forma sucinta, entre otras, la Ley 13/2023 ha introducido las siguientes novedades de índole procedimental:

- Cambios en la obligación de **información de cuentas financieras**.
- Cambios en la obligación de información sobre **mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (DAC 6)**, a raíz de que el TJUE haya considerado que determinadas comunicaciones de la Directiva DAC6 resultaban contrarias al secreto profesional de los abogados y vulneraban la Carta de Derechos Fundamentales de la UE.
- Regulación de un nuevo régimen de **inspecciones fiscales conjuntas** como herramienta adicional de cooperación administrativa avanzada entre los Estados Miembros. Se entenderá por actuaciones fiscales conjuntas las actuaciones inspectoras que la Administración Tributaria realice de forma conjunta con otro u otros Estados.

- Previsión de un sistema único para la corrección de autoliquidaciones a través de una nueva figura: la “**autoliquidación rectificativa**”, en sustitución del sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación.

Este nuevo sistema se aplicará cuando la normativa de cada tributo así lo prevea, lo que requerirá introducir modificaciones normativas. En la actualidad existe un desarrollo reglamentario en tramitación que recogería la figura de la autoliquidación rectificativa en el IS, el IRPF, IVA, IIEE y el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

- Ampliación de las facultades de gestión tributaria en el procedimiento de **comprobación limitada**. Los órganos de gestión podrán examinar la contabilidad mercantil en estos procedimientos, a efectos de constatar la coincidencia entre la contabilidad y los datos que se hubieran declarado.
- Aprobación de una nueva obligación de **comunicación de la identidad de titulares reales**.

Procede indicar a este respecto que tras la aprobación de esta nueva obligación, el 12 de julio de 2023 se publicó en el BOE el [Real Decreto 609/2023](#), de 11 de julio, por el que se ha creado el **Registro Central de Titularidades Reales**. El Registro recogerá y dará publicidad a la información sobre titularidad real de las personas jurídicas españolas, entidades o estructuras que tengan su sede o su principal actividad en España, estén gestionadas por personas físicas residentes en España o no estando gestionadas o administradas desde España u otro Estado de la Unión Europea (UE), ni registradas por otro Estado de la Unión, pretendan establecer relaciones de negocio, realizar operaciones ocasionales o adquirir bienes inmuebles en España.

Asimismo, se ha aprobado su Reglamento de funcionamiento.

La nueva regulación entra en vigor el 19 de septiembre y supone la puesta en funcionamiento de un registro **electrónico, central y único** en todo el territorio nacional.

En nuestro [legal alert](#) se encuentra información más detallada sobre el Registro Central de Titularidades Reales.

Expuesto lo anterior, nos centraremos a continuación en las principales novedades que introduce la Ley 13/2023 que inciden en los procedimientos de gestión, inspección o recaudación en el ámbito tributario.

Nuevo régimen de rectificación de autoliquidaciones: las “autoliquidaciones rectificativas”

Se modifica el régimen de corrección de autoliquidaciones por los contribuyentes a través de la introducción de la figura de la “autoliquidación rectificativa”.

Con esta figura se sustituirá el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación por un sistema único de autoliquidación rectificativa. La exposición de motivos señala que la autoliquidación rectificativa se empleará “*con independencia del resultado de la misma*”, es decir, con independencia de si el resultado de la corrección beneficia a la Administración o al obligado tributario.

Este cambio exige tener presente que en la actualidad la corrección de una autoliquidación se lleva a cabo por dos cauces:

- A través de la presentación de una autoliquidación complementaria (art. 122 LGT), en supuestos en los que la corrección acarrea un mayor resultado a ingresar o una menor cantidad a devolver o a compensar que la autoliquidación inicial.
- A través de un escrito instando la rectificación de la autoliquidación anterior (art. 120 LGT), cuando la corrección tenga por objeto un menor importe a ingresar o una mayor cantidad a devolver o a compensar.

La utilización de la nueva “autoliquidación rectificativa” requiere, no obstante, que la normativa propia del tributo así lo establezca, por lo que mientras esto no suceda continúa vigente el régimen actual.

En la actualidad se encuentra en tramitación la modificación de diversos reglamentos que introducirían el uso de esta nueva figura en el ámbito del IVA, el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF, los Impuestos especiales y el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero. El 9 de junio se inició el trámite de audiencia pública el proyecto de real decreto, habiendo finalizado a esta fecha.

Cuando la normativa propia de cada tributo lo establezca la rectificación de una autoliquidación se ha de llevar a cabo por medio de una autoliquidación rectificativa, y las referencias contenidas en las disposiciones vigentes a la solicitud de rectificación de autoliquidación se entenderán realizadas para dicho tributo a la autoliquidación rectificativa.

Sobre este punto, procede recordar que en el sistema actual la rectificación ha de finalizar con una resolución expresa de la Administración por la que se acuerde o no la rectificación. Si transcurridos 6 meses no se recibiese notificación de acuerdo la solicitud podrá entenderse desestimada. Por el contrario, en el nuevo sistema se prevé que con la autoliquidación rectificativa no se necesitará esperar resolución administrativa.

Se amplían las facultades de gestión en comprobaciones limitadas

Con la Ley 13/2023 se faculta a los órganos de gestión para poder revisar la contabilidad en el marco de procedimientos de comprobación limitada, si bien especificando que ese examen se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la contabilidad y la información que esté en poder de la Administración tributaria.

Se precisa a este respecto que este examen no impedirá ni limitará una comprobación posterior de tales operaciones en un procedimiento de inspección.

En lo que respecta al lugar donde llevar a cabo el examen de la contabilidad, será en el domicilio, local, despacho u oficina del contribuyente en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que consienta su examen en las oficinas de la Administración. Asimismo, la Administración podrá analizar en sus oficinas las copias de la contabilidad en cualquier soporte.

Además de lo anterior, se faculta a que en el marco de un procedimiento de comprobación se puedan emitir requerimientos a terceros para recabar “documentación justificativa”, y no solo información, como preveía el artículo 136 apartado 2.d) de la LGT.

Inspecciones tributarias conjuntas con otros Estados

Otra novedad de interés respecto de los procedimientos de comprobación tributaria que se pueden iniciar está la nueva regulación de las “inspecciones conjuntas” -joint audits- de la AEAT con otros Estados, a partir del 1 de enero de 2024.

Estas inspecciones se deberán llevar a cabo de una forma coordinada y previamente acordada, incluyendo lo relativo al régimen lingüístico. A tal fin se prevé que la Administración tributaria ha de nombrar a un representante encargado de las relaciones con los otros Estados intervinientes.

Los derechos y obligaciones de los funcionarios de la AEAT se regirán por la LGT y la normativa de asistencia mutua; y si las inspecciones se realizasen fuera del territorio español se habrá de observar también la normativa del Estado donde se realicen. Los contribuyentes, dispondrán de los derechos y obligaciones que les reconozca la normativa española.

En materia de **competencia**, la de los funcionarios españoles no podrá exceder de la que les confiere la legislación española. Los funcionarios extranjeros que actúen en territorio español lo harán también con arreglo a la legislación española, lo que les permitirá recabar manifestaciones del obligado tributario y examinar los documentos a que hace referencia el art. 142.1 LGT.

Las **conclusiones de las actuaciones** de la inspección conjunta se documentarán, en su caso, en un informe final que se notificará a los obligados tributarios en el plazo de 60 días desde su emisión.

Este informe recogerá hechos y circunstancias relevantes de la inspección conjunta y régimen tributario aplicable, que habrán de tenerse en cuenta en los procedimientos tributarios que puedan seguirse como consecuencia o en seguimiento de la referida Inspección conjunta. También podrán reflejar cuestiones en las que no se haya alcanzado acuerdo, que podrán no ser tenidas en cuenta en los procedimientos tributarios.

Se configura como una cooperación administrativa que va más allá de un intercambio documental. Conforme a la [nota](#) publicada el 4 de septiembre de 2023 en la página web de la AEAT esta figura aplicará a todo tipo de impuestos excepto para IVA, Impuestos especiales y aduanas, por lo que queda encuadrado fundamentalmente en el marco de la imposición directa. La AEAT recuerda en esta nota que las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 ya preveían un impulso de esta figura.

Intervención de funcionarios de otro Estado de forma presencial o por medios de comunicación electrónicos en el desarrollo de actuaciones de asistencia mutua a otros Estados

Los funcionarios de otros Estados podrán estar presentes o participar por medios de comunicación electrónicos. La actuación de tales funcionarios se llevará a cabo con arreglo a la normativa interna española y la normativa de asistencia mutua entre Estados que resulte aplicable.

De igual modo, los funcionarios españoles podrán estar presentes en otros Estados o participar a través de medios de comunicación electrónicos en peticiones de asistencia efectuadas por la AEAT, atendiendo a la normativa sobre asistencia mutua.

Modificaciones en el ámbito de los procedimientos de recaudación tributaria

En materia de recaudación tributaria, se unifica en los órganos de recaudación la competencia para iniciar y resolver los procedimientos de declaración de responsabilidad, con independencia del momento en el que dicha declaración se produzca. (Anteriormente esta potestad era compartida de los órganos de recaudación y los órganos liquidadores durante el periodo voluntario de pago de los tributos).

Se modifica la regulación de los procedimientos amistosos para completar la transposición de la Directiva ATAD (IRNR)

Aunque no es una modificación de los procedimientos de gestión e inspección, por su relevancia en el ámbito procedimental tributario procede mencionar también la modificación llevada a cabo en el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes respecto de los “Procedimientos amistosos”. En esta materia:

- Se precisa que el acuerdo alcanzado en los mecanismos de resolución de litigios fiscales se aplicará independientemente de los plazos previstos en el Derecho interno.
- Se aclara, que los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa tendrán la consideración de autoridad a los efectos de las responsabilidades legales en caso de infracción del deber de sigilo.
- Y, por último, regula un régimen transitorio respecto de diversas cuestiones que atañen a este tipo de procedimientos.

Entrada en vigor

La entrada en vigor de la Ley se produjo al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir, el **26 de mayo de 2023**, introduciéndose ciertas excepciones para algunas de las modificaciones introducidas en la LGT, en concreto:

- la relativas a las **inspecciones conjuntas**, que se aplicarán a partir de 1 de enero de 2024;
- las siguientes que se aplican **a partir del 1 de enero de 2023**:
 - o las que afectan a las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, previstas en el apartado 7 de la disposición adicional vigésima segunda
 - o las que afectan a la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, previstas en el nuevo apartado 5 que se introduce en la disposición adicional vigésima tercera, y
 - o las referentes a 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, incluidas en la nueva disposición adicional vigésima quinta.

Ahora bien, sin perjuicio de lo que se recoge en la entrada en vigor, debemos tener en cuenta que la norma incluye fechas específicas en algunas medidas de su articulado y otras requieren de un desarrollo normativo adicional para que puedan desplegar efectos (como es el caso de las autoliquidaciones rectificativas).

Contactos

Julio César García
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
juliocesargarcia@kpmg.es

Carlos García del Cerro
Socio
KPMG Abogados
Tel. 93 254 27 37
cgarciadelcerro@kpmg.es

Cristina Fernández
Directora
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
cfernandez6@kpmg.es

José Manuel Carro
Senior Manager
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
jcarro@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2º
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 00
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96