

Alerta informativa – Mayo 2023

Publicada 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



Abogados

Pedro González-Gaggero

Socio EY – Responsable de aduanas, impuestos especiales y fiscalidad ambiental

Pablo Ulecia Rubio

Socio EY – Responsable de tributación corporativa e indirecta para el sector financiero

Tatiana de Cubas Buenaventura

Socio EY – Tributación internacional y transaccional para el sector financiero

Maximino Linares Gil

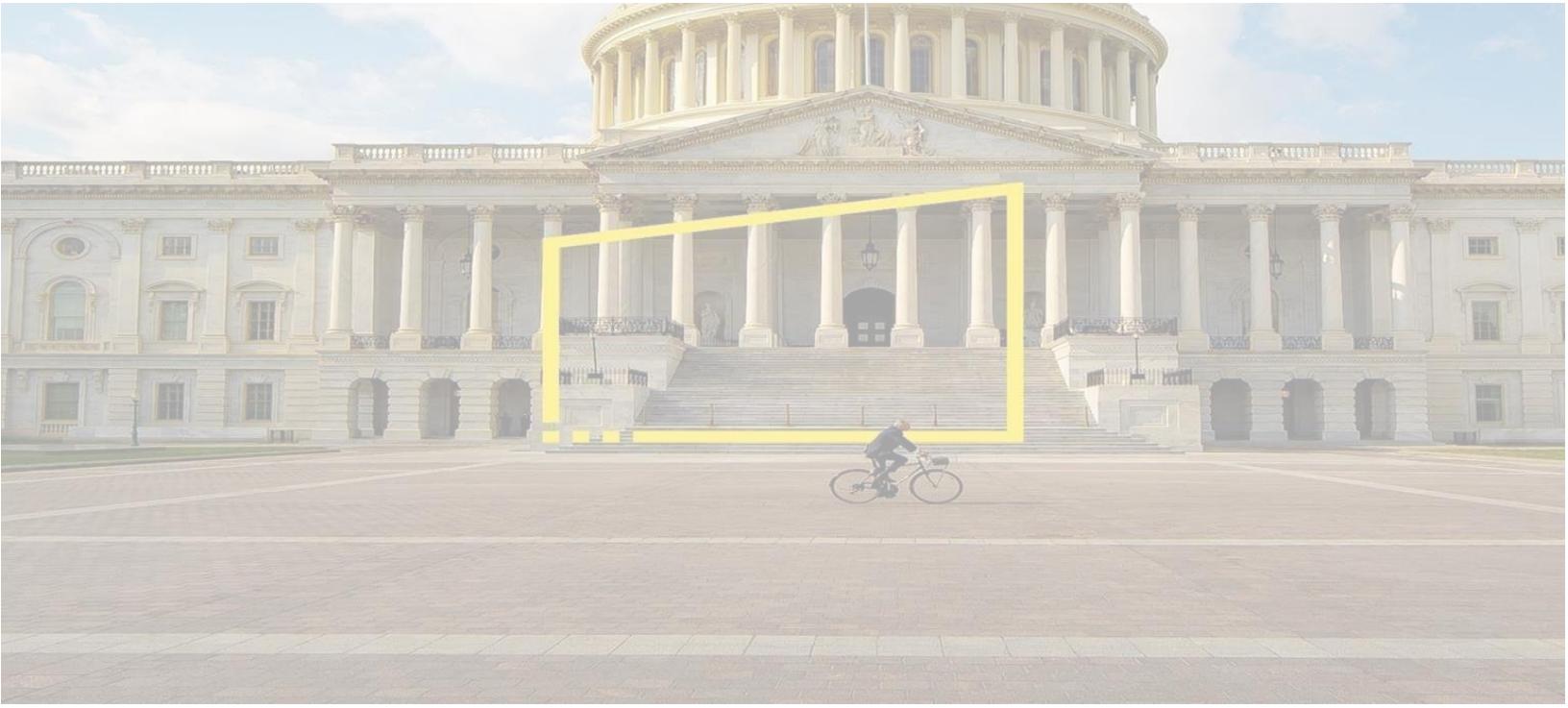
Socio EY – Responsable de procedimientos tributarios

Rufino de la Rosa

Of counsel

El pasado 25 de mayo se publicó en el BOE 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.

La presente alerta informa sobre las diversas modificaciones tributarias de carácter técnico que introduce la citada Ley, y que afectan a diferentes procedimientos tributarios, a aspectos de gestión tributaria, al tiempo que introduce nuevos mecanismos de cooperación transfronteriza y una declaración informativa de operadores de plataforma o modifica la LIRNR para actualizar los mecanismos de resolución de conflictos, en el marco de las Directivas que nominan la Ley. Además ultima la trasposición de la Directiva ATAD en lo referido a los gastos financieros e incluye dos importantes modificaciones en la Ley del IVA en los artículos 70.Dos (regla de uso efectivo) y 18 (régimen de depósito distinto del aduanero).



Modificaciones en la Ley General Tributaria

Ámbito de gestión tributaria

► **Nuevas autoliquidaciones rectificativas (art.120 y 122)**

De manera paulatina, a medida que se vaya estableciendo por la normativa reguladora de cada tributo, se irán sustituyendo las solicitudes de rectificación por las nuevas autoliquidaciones rectificativas, de forma que los mismos modelos y programas de declaración se deberán utilizar para las presentaciones en plazo, las autoliquidaciones complementarias y, como novedad, para las nuevas autoliquidaciones rectificativas.

Esta nueva modalidad puede suponer una importante simplificación a la hora de instar la rectificación de las declaraciones, pero por otro lado implica que seguirán utilizando los mismos algoritmos y suposiciones empleados en los programas de ayuda a la declaración, cuando puede suceder que la rectificación surja presamente por discrepancias con esos algoritmos.

Sin embargo, lo más relevante es que se pasa de una solicitud de rectificación ante la cual la Administración debe responder, a un régimen de autoliquidación en el que la única actuación posible de la Administración será, en su caso, el inicio de actuaciones de comprobación ya sea por los órganos de gestión o de inspección.

► **Nuevas competencias comprobadoras de los órganos de gestión tributaria (art.136 y 138)**

Probablemente sea ésta una de las medidas de mayor calado de toda la Ley 13/2023 y que puede tener más efecto en las actuaciones de la Agencia Tributaria. Por primera vez se suprime la tradicional exclusión que impedía el examen de

contabilidad en el seno del procedimiento de comprobación limitada. Este examen se va a limitar a constatar la coincidencia de las declaraciones e información en poder de la AEAT con la recogida en la contabilidad, pero supone un salto considerable en las facultades que pueden realizarse en el seno de este procedimiento.

Para salvaguardar las competencias del procedimiento inspector se establece de manera expresa que este examen de la contabilidad no impedirá la comprobación de las operaciones a las que la misma se refiera por parte de la inspección. Con este precepto se pretende evitar la preclusividad de las actuaciones realizadas en la comprobación limitada, pero sin duda la interpretación de esta previsión va a suponer un campo de importante conflictividad doctrinal y judicial.

Ámbito de Inspección

► **Presencia de funcionarios y controles simultáneos (art. 177 quater)**

En lo que se refiere a las modificaciones relativas al régimen de presencia de funcionarios en España y viceversa, se reconoce la capacidad de participación en actuaciones de asistencia mutua a otros Estados a través de **medios de comunicación electrónicos**.

La misma posibilidad de actuación a través de medios de comunicación electrónicos se reconoce en los **controles simultáneos** (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 intervenientes).

► **Inspecciones conjuntas (art. 177 quinque)**

Una de las grandes novedades introducidas por la DAC 7 ha sido la posibilidad de realización de inspecciones conjuntas en el ámbito de la asistencia mutua.

Así, se define el concepto de inspección conjunta y se establece que, con carácter general, la regulación aplicable será la española propia del régimen de las actuaciones de inspección con las particularidades que se establezcan, salvo que las actuaciones se desarrolle fuera de España, en cuyo caso se aplicarán las disposiciones del Estado miembro donde se desarrollen, sin que los funcionarios españoles que actúen en otro Estado miembro puedan ejercer competencias no conferidas conforme a la normativa española.

Asimismo, para facilitar el desarrollo práctico de las inspecciones conjuntas, la Administración tributaria española y los Estados miembros participantes deberán actuar de forma coordinada. La Administración tributaria española queda obligada a designar un representante a estos efectos.

Se regulan también las especialidades en este tipo de actuaciones, destacando que, en su caso, se elaborará un informe final que recogerá las conclusiones de la inspección y describiendo los hechos y circunstancias relevantes de la inspección conjunta, así como el régimen tributario aplicable a los mismos, en los que exista acuerdo entre los Estados intervenientes y que deberá tenerse en cuenta en posteriores procedimientos tributarios seguidos por la Administración tributaria española. En el informe final también podrá reflejarse cualquier cuestión sobre la que

no se haya podido alcanzar un acuerdo entre los Estados intervenientes en la inspección.

Dicho informe final se comunicará al obligado tributario en el plazo de 60 días naturales desde su emisión.

Ámbito de Recaudación

Se unifican en Recaudación la competencia para iniciar y dictar los actos de declaración de responsabilidad, excluyendo a los órganos de Inspección (art.174.2)

Información tributaria

Se establece la **nueva obligación de comunicar a la Administración tributaria los titulares reales de las personas jurídicas o entidades** (art.93.1.e).

Se incluye un nuevo supuesto de **cesión de información tributaria** para la colaboración en procedimientos de adjudicación de contratos y concesión de subvenciones vinculadas a la ejecución del **Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia**, en relación con el análisis sistemático de riesgo de conflicto de interés (art.95.1.n).

Se prevé que **toda institución financiera obligada a comunicar información sobre cuentas bancarias en el ámbito de la asistencia mutua informe previamente a cada persona física** a fin de poder ejercer su derecho a la protección de datos de carácter personal (Disposición adicional vigésimo segunda).

► **Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (Disposición adicional vigésima tercera)**

En relación con la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, se hace necesario modificar su régimen jurídico a raíz de la suscripción por parte de España del *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 en el seno de la OCDE*, con el objeto de posibilitar que la Administración tributaria española pueda disponer de la información necesaria para proceder al intercambio de los mecanismos que eluden el Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas regulado por dicho acuerdo. A tal efecto se modifican los apartados 1, 2, 3 de la disposición adicional vigésima tercera para incorporar las referencias a dicho Acuerdo Multilateral.

Por otro lado, se añade un apartado 5 a la citada disposición adicional para introducir 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.

► **Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (Disposición adicional vigésima cuarta)**

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 8 de diciembre de 2022, en el asunto C-694/20, declaró que la obligación contenida en el apartado 5 del nuevo artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE, introducido por la DAC-6, que impone a los intermediarios amparados por el secreto profesional que notifiquen el ejercicio de dicho secreto al resto de intermediarios que no son sus clientes, 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.

En aplicación de esa sentencia, el Auto del Tribunal Supremo del pasado 27 de febrero de 2023 suspendió la aplicación del precepto reglamentario (art. 45.4.b RGAT) que recogía esa obligación.

En orden a recoger dicha jurisprudencia, se modifica el régimen de la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal eliminando dicha comunicación para los asesores, sean o no abogados.

► **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 (Disposición adicional vigésimo quinta)**

La DAC7 persigue, de un lado, mejorar el marco existente en el ámbito del intercambio de información y la cooperación administrativa en la UE y, de otro, establecer una nueva serie de obligaciones de información dirigidas a tener un mejor conocimiento de las actividades realizadas por los operadores de plataformas digitales. En este concreto campo, España también ha suscrito el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales en el ámbito de la OCDE, sustancialmente similar al contenido de la DAC7.

La necesidad de adaptar nuestra legislación a las previsiones de la OCDE es lo que explica el retraso en la tramitación de esta iniciativa, ya que a pesar de que el anteproyecto fue presentado al Consejo de Ministros en febrero de 2022, no fue hasta el último Consejo de Ministros del año pasado cuando finalmente se remitió a las Cortes Generales el proyecto de ley para su aprobación.

Nuevas obligaciones de información de los operadores de plataforma digitales

Respecto de las nuevas obligaciones de información para los operadores plataformas digitales recogidas en la DAC7 y en Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes, se realiza una trasposición prácticamente en blanco, limitándose a incluir las obligaciones de información y de diligencia debida en el acervo legal español remitiéndose a los artículos de la citada Directiva, pero sin incorporar ningún aspecto de su regulación, únicamente aludiendo a la Directiva 2021/514.

Esta forma de trasposición impide conocer la posición del legislador español sobre numerosos aspectos que generan dudas tanto en la Directiva como en el Acuerdo multilateral y nos lleva, a la espera de una mayor concreción pro la vía reglamentaria, a la necesidad de utilizar las precisiones y aclaraciones recogidas en ambos instrumentos de cara a interpretar las dudas que surjan en la aplicación en España de esta nueva obligación.

Respecto del alcance de la obligación recogida en la DAC7 conviene recordar sus principales características recogidas en la Directiva:

Sujetos obligados

Se encuentran obligados los “operadores de plataforma” que sean residentes o tengan un establecimiento permanente en España, o bien en otro Estado miembro pero que realicen operaciones sujetas a la obligación de información situadas en España.

También estarán obligados los operadores de plataforma externos a la U.E. pero que realicen operaciones sujetas a la obligación de información en España o en otro Estado miembro.

Plataformas

Se consideran plataformas cualquier software, incluidos los sitios web o partes de ellos y las aplicaciones, entre ellas las aplicaciones móviles, que sea accesible para los usuarios y que permita a los vendedores ponerse en contacto con otros usuarios para llevar a cabo una “actividad pertinente”.

Operaciones sometidas a la obligación de información

Estas operaciones son denominadas en la Directiva como “actividades pertinentes” y comprenden las siguientes actividades siempre que se realicen a cambio de una contraprestación:

- ▶ Arrendamiento de bienes inmuebles, abarcando tanto los de uso residencial como comercial, incluso los garajes. Hay que señalar que se establece un supuesto de exclusión que en determinados casos puede permitir la exclusión de las actividades hoteleras (cuando se superen 2.000 actividades pertinentes en cada periodo para cada inmueble que se haya comercializado).
- ▶ Servicios personales; aquellos que conllevan la realización de un trabajo por horas o por servicio por parte de particulares, de forma independiente o en nombre de una entidad.
- ▶ Venta de bienes. No existe esta obligación de información cuando el número de ventas de un determinado vendedor no supere las 30 operaciones o un importe global de 2.000€ durante el periodo.
- ▶ Arrendamiento de cualquier medio de transporte.

Vendedores excluidos

Junto con las exclusiones señaladas aplicables al arrendamiento de bienes inmuebles y la venta de bienes, se establece una exclusión para aquellos vendedores que sean entidades estatales y para aquellos cuyo capital social esté admitido a negociación en un mercado reconocido.

Procedimientos de Diligencia Debida

Los operadores de plataforma deberán llevar a cabo los procedimientos de diligencia debida necesarios para recabar y verificar la información requerida de los vendedores cuya información se debe suministrar, así como de la información de los inmuebles objetos de alquiler.

Infracciones y sanciones

Por su parte, la Ley 13/2023 establece asimismo el régimen de infracciones y sanciones derivados tanto de la ausencia de registro en la U.E. de un operador de plataforma obligado a comunicar información, como del incumplimiento de las obligaciones de diligencia debida o de suministro de información por parte de los operadores.

Se regula así mismo la necesidad de dar de baja de las plataformas a los vendedores que no faciliten información al operador, así como la baja cautelar del censo de los operadores de plataforma que incumplan sus obligaciones de información después de dos requerimientos por parte de la Administración.

Desarrollo reglamentario

En febrero de 2022 se sometió a audiencia pública el borrador de reglamento que debía incorporar esta nueva obligación de información al Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección (Real Decreto 1065/2007, de 25 de julio). Se desconoce si se mantiene ese texto o sería necesario reiniciar de nuevo la tramitación de un nuevo borrador de reglamento adaptado a la regulación de la presente ley, lo que llevaría aparejado un nuevo retraso para su aprobación.

Asimismo, está pendiente de iniciarse la tramitación de la O.M que apruebe el nuevo Modelo 238 de Operadores de Plataforma, si bien las especificaciones técnicas pueden consultarse en la web de la AEAT destinada a los desarrolladores informáticos.

Entrada en vigor

Teniendo en cuenta el retraso en la aprobación de la ley y que aún no se ha completado su desarrollo reglamentario, resulta llamativo el empeño de la norma en mantener la entrada en vigor el 1 de enero de 2023, a partir de cuya fecha se debería haber empezado a recabar la información a suministrar y a realizar los procedimientos de diligencia debida. Esta entrada en vigor desde principios de año parece afectada de una clara retroactividad que aventura posibles recursos por parte de las entidades o asociaciones afectadas.

Procedimientos amistosos

Se incorpora en la Ley que la ejecución del acuerdo alcanzado en los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, previstos en la Directiva (UE) 2021/514, se aplicará independientemente de los plazos previsto en el Derecho interno, no siendo oponible por tanto el plazo de prescripción. Dicha norma aplica a las solicitudes de inicio que se hayan presentado a partir de 1 de julio de 2019 respecto de cuestiones objeto de un procedimiento amistoso que afecte a un ejercicio fiscal iniciado el 1 de enero de 2018 o en fecha posterior, pudiendo afectar a un ejercicio anterior si hubiera acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados miembros afectados y el convenio aplicable previera la constitución de una comisión consultiva.

Se dota a los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa constituida en el marco de un procedimiento amistoso de la consideración de autoridad a los efectos de exigir responsabilidades legales en caso de infracción de su deber de sigilo.

Se establecen diversas normas transitorias respecto de las modificaciones incorporadas por el Real Decreto-ley 3/2020, relativas al efecto suspensivo de los procedimientos amistosos.

Trasposición de la Directiva ATAD. Gastos financieros

Los informes finales sobre los quince puntos de acción de la OCDE contra Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) se hicieron públicos el 5 de octubre de 2015. Los informes fueron acogidos con satisfacción por el Consejo de la UE en sus Conclusiones de 8 de diciembre de 2015. En ellas, el Consejo subrayó la necesidad de encontrar soluciones comunes y a la vez flexibles, a escala de la UE, que se ajusten a las conclusiones BEPS de la OCDE.

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 (“ATAD 1”) buscaba una rápida y efectiva aplicación coordinada de determinadas medidas BEPS en el plano de la UE, incluidas determinadas normas para la limitación de la deducibilidad de gastos financieros, de acuerdo con la Acción 4 BEPS.

En el apartado 6 del artículo 11 (“Transposición”) de ATAD 1, se establecía que, como excepción, aquellos Estados miembros que tuvieran normas nacionales específicas para impedir los riesgos en materia de BEPS en la fecha de 8 de agosto de 2016, que fueran igualmente eficaces a efectos de la norma de limitación de intereses establecida en la presente Directiva, podrían aplicar dichas normas específicas hasta que termine el primer ejercicio presupuestario siguiente a la fecha de publicación del acuerdo entre los miembros de la OCDE que figure en el sitio web oficial sobre unas normas mínimas en relación con la acción 4 del BEPS, pero a más tardar hasta el 1 de enero de 2024.

La normativa española relativa a la limitación de intereses fue considerada por la Comisión Europea como igualmente eficaz mediante carta de emplazamiento de fecha 8 de febrero de 2018, a la establecida en el artículo 4 de ATAD 1. Sin embargo,

se hace necesario adecuar la normativa española en su totalidad al artículo 4 de la Directiva, para cumplir con los plazos establecidos.

Con este objetivo, la Ley 13/2023 modifica el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con el apartado 2 del artículo 4 de ATAD 1, “*El EBITDA se calculará volviendo a incorporar a la renta sujeta al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro del contribuyente, los importes corregidos a efectos fiscales de los costes de endeudamiento excedentarios, así como los importes corregidos a efectos fiscales en concepto de depreciación y amortización. La renta exenta de impuestos quedará excluida del EBITDA del contribuyente*”.

La redacción de la definición de beneficio operativo del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite adicionar los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora la Ley 13/2023 incluye la siguiente limitación, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024: “*En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto*”. Por lo tanto, será requisito indispensable que los ingresos, gastos o rentas se hayan integrado en la base imponible del Impuesto por el sujeto pasivo para que sean computables como parte del beneficio operativo a los efectos de determinar el importe de la limitación a la deducción de gastos financieros.

La Ley 13/2023 también modifica el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para restringir los supuestos en los que la limitación regulada en dicho artículo no resulta aplicable. Hasta la entrada en vigor, la limitación a la deducción de gastos financieros no resultaba aplicable a entidades de crédito y aseguradoras, recibiendo idéntico tratamiento (i.e. no aplicación de la limitación), por asimilación a entidades de crédito, no sólo las filiales emisoras, sino también los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos¹.

Pues bien, la modificación introducida por la Ley 13/2023 supone que los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos no podrán beneficiarse de esta exclusión, de forma que la limitación a la deducción de gastos financieros sí les resultará de aplicación con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, con las implicaciones que ello tiene en términos de la operativa común de esta tipología de fondos.

IVA y Aduanas

Exclusión de los servicios financieros y de seguro del ámbito de aplicación de la regla de utilización efectiva prevista en el artículo 70.2 de la Ley del IVA

► **Antecedentes recientes**

Con efectos desde el pasado 1 de enero de 2023 la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (Ley 31/2022, de 23 de diciembre) modificaba la denominada “regla de utilización efectiva” contenida en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA limitando su aplicación a (i) sectores que no generan derecho a la deducción del IVA soportado, como es el sector financiero y el de seguros, (ii) los servicios de naturaleza intangible a consumidores finales no establecidos en la Unión Europea, cuando se constante que su consumo o explotación efectiva se realice en el territorio de aplicación del Impuesto, así como (iii) a los servicios de arrendamiento de medios de transporte. La ley de presupuestos justificaba el cambio con el objetivo de no limitar la competitividad internacional de las empresas españolas.

► **Exclusión de los servicios financieros y de seguros**

La Ley 13/2023, con el objetivo de garantizar la neutralidad del Impuesto y la competencia de sectores estratégicos de la economía española, excluye del ámbito de aplicación de la regla de utilización efectiva a los servicios financieros y de seguros, en términos similares a los demás sectores de actividad económica ya excluidos por la Ley 31/2022.

Esta modificación, cuya entrada en vigor se produjo el pasado viernes 26 de mayo, suprime la referencia la referencia al artículo 69.Dos.g) de la norma, de manera que la aplicación de la regla prevista en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA quedaría limitada:

- Los servicios enunciados en el artículo 69.Dos (donde se incluyen los servicios financieros y de seguros), cuando su destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal; y,
- Los servicios de arrendamiento de medios de transporte, con independencia de la condición del destinatario.

En términos prácticos, desde la entrada en vigor de la modificación no será necesario repercutir IVA por aquellas prestaciones de servicios financieros y de seguros cuyos destinatarios se encuentren establecidos fuera de la UE -con independencia de que posteriormente en la cadena de servicios intervenga otra entidad o cliente español-, y las prestaciones de servicios financieros y de seguro en las que el destinatario no esté establecido en la UE generarán, en cualquier caso, derecho a la deducción del IVA soportado para el prestador, al no ser atraídas al territorio de aplicación del IVA español, incrementando (potencialmente) el porcentaje de prorrata del prestador.

► **Modificación del tratamiento a efectos de IVA de las operaciones realizadas con determinados bienes vinculados al Régimen de Depósito de los Aduaneros**

La Ley del IVA regula el denominado Régimen de Depósito Distinto de los Aduaneros (RDDA), aplicable a los bienes cubiertos en las dos letras del Anexo V de la Ley:

- a) Régimen aplicable a los bienes objeto de impuestos especiales (hidrocarburos, alcohol, tabaco, etc.) que se encuentran en régimen suspensivo de dichos impuestos, por encontrarse en fábrica, depósito fiscal o circulando entre dichos establecimientos.
- b) Respecto de los demás bienes, el RDDA es el aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, pero que, tras su introducción en una instalación autorizada como DDA, pasan a quedar en régimen suspensivo a efectos de IVA.

En este segundo caso, los bienes introducidos en el DDA deben tener estatuto fiscal comunitario, ya sea por tratarse de mercancías de la Unión, ya por tratarse de mercancías extracomunitarias que son “comunitarizadas” con ocasión de la vinculación al régimen.

Tradicionalmente, la Ley ha permitido la suspensión a efectos de IVA de los productos introducidos en el RDDA, previendo para ello:

- La exención de las entregas de bienes interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes con destino al DDA (respectivamente, artículos 24 Uno 1º e), 26.1 y 65 de la Ley del IVA).
- La exención de las entregas de bienes dentro del DDA (artículo 24 Uno 1º e) y de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las entregas de dichos bienes (artículo 24 uno 2º).
- El devengo a la salida del régimen con destino al territorio de aplicación del impuesto (no así en caso de entrega intracomunitaria o exportación), cuando los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria se haya beneficiado de la exención o hayan sido objeto de entregas o recibido servicios exentos, de una modalidad específica de operación, la denominada operación asimilada a la importación. Esta modalidad de operación tiene la particularidad de que tradicionalmente se ha declarado en un modelo específico (380), por medio de auto-repercusión y sin efecto financiero alguno para el contribuyente del impuesto.

Este conjunto de reglas hacía que la utilización del RDDA fuera fiscalmente eficiente, motivo por el que empezó a usarse con frecuencia, en particular, respecto de mercancías no sujetas a impuestos especiales procedentes de países extracomunitarios que, en lugar de ser objeto de importación ordinaria, eran introducidas en el DDA mediante despacho a libre práctica sin simultáneo despacho a consumo a efectos de IVA, consiguiendo con ello la suspensión del IVA hasta su declaración final a la salida del depósito mediante auto-repercusión y en concepto de operación asimilada a la importación.

Desde hace ya algunos años la Administración Tributaria ha venido considerando que la configuración legal del RDDA era excesivamente amplia respecto de las mercancías “comunitarizadas” (esto es, las que se vinculan al régimen y son procedentes de países extracomunitarios). Por ello, la Administración ha impulsado modificaciones legislativas para hacer más restrictivo el uso del RDDA.

En primer lugar, la Ley 28/2014, con efectos 1 de enero de 2016, restringió el tratamiento suspensivo respecto de mercancías distintas de las sujetas a II.EE. que fueran procedentes de países extracomunitarios, a una reducida lista de productos: patatas, aceitunas, cocos, café, té, cereales, azúcar, etc. Ello se hizo reduciendo el ámbito de aplicación de la exención del artículo 65.

En segundo lugar, la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (Art. 74), con efectos desde 1 de enero de 2023, restringió aún más la aplicación del régimen suspensivo de IVA a la mercancía procedente de países extracomunitarios. En este caso, no se hizo mediante una reducción del alcance de la exención del artículo 65, sino modificando el artículo 18 Tres al objeto de declarar que la ultimación del RDDA de los bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen, a cuya importación se hubiera aplicado la exención del artículo 65, determinaría la obligación de liquidar el IVA en concepto de importación de bienes en lugar de como operación asimilada a la importación.

Esta segunda modificación generó controversia entre los operadores de impuestos especiales, ya que, como resultado de la técnica legislativa empleada, la redacción literal de la norma parecía pasar a excluir de la liquidación del impuesto como operación asimilada a la importación, no solo a los bienes de la letra b) del Anexo V de la Ley (bienes no sujetos a impuestos especiales, procedentes de terceros países y comunitarizados mediante su introducción en el DDA), sino también a los de la letra a) del Anexo V, esto es, a los bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales.

El Departamento de Aduanas, en su Nota Informativa 05/2023, de 3 de marzo, ya dio a entender que la intención del legislador no había sido la de hacer tributar como importación en lugar de como operación asimilada a la importación, aquellas operaciones relativas a bienes objeto de impuestos especiales. La Nota contribuyó a dar tranquilidad a los operadores, si bien la solución distaba de ser satisfactoria, ya que el tenor literal de la Ley quedaba en contradicción con lo expuesto en la citada Nota.

La controversia ha sido por fin resuelta a nivel legal por medio de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, que constituye el objeto de esta alerta. La Ley modifica el artículo 18 de la Ley del IVA y establece que la ultimación del RDDA de los bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen, a cuya importación se haya aplicado la exención prevista en el artículo 65, determinará el hecho imponible importación de bienes a excepción de los bienes objeto de Impuestos Especiales de la letra a) del anexo V, que darán lugar a una operación asimilada a una importación.

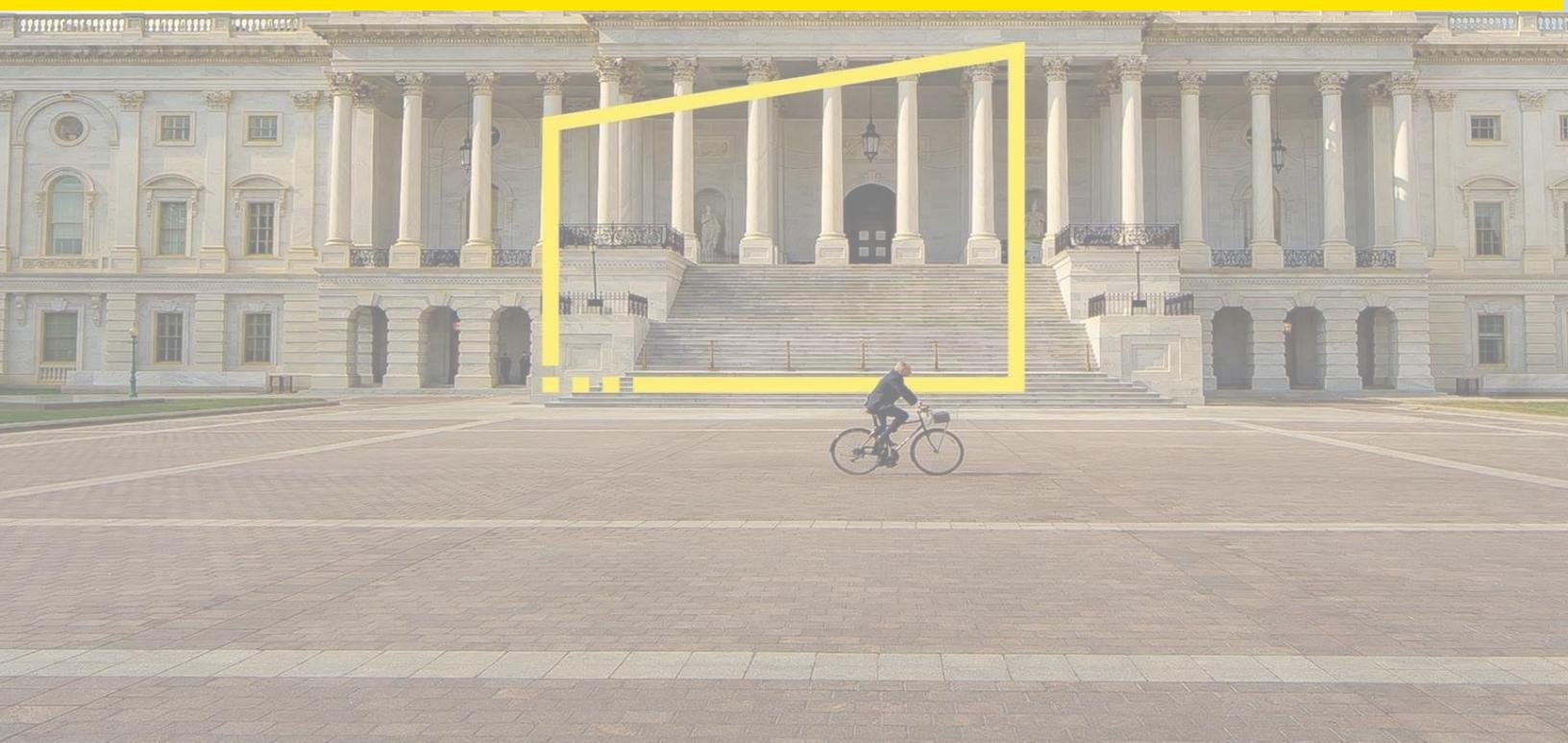
Con ello, la Ley 13/2023 ha resuelto las dudas interpretativas suscitadas a raíz de la Ley 31/2022, aclarando que cuando los bienes procedentes de países extracomunitarios, vinculados al RDDA (con exención a la introducción), abandonan el Régimen hacia el territorio de aplicación del impuesto, habrá que distinguir si se trata de:

- ▶ Bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales del anexo V, letra a) de la Ley del IVA: se liquidará una operación asimilada a la importación, utilizando el modelo 380.
- ▶ Otro tipo de bienes (necesariamente incluidos en la lista de la exención del artículo 65): habrá que liquidar una importación, utilizando el DUA y, en su caso, el modelo 303 de declaración periódica del impuesto.

Por último, la Ley 13/2023 también ha realizado una modificación técnica en el artículo 83 Dos 4^a de la Ley del IVA, coherente con la anteriormente expuesta, al objeto de prever una regla específica de cálculo de la base imponible de la operación asimilada a la importación que se produzca como resultado del abandono del RDDA por parte de bienes procedentes de estados extracomunitarios.

Concluimos señalando que valoramos positivamente la reforma, ya que resuelve los problemas interpretativos que había suscitado la redacción dada por la Ley 31/2022. Únicamente podemos añadir que sería también conveniente añadir una aclaración similar respecto de los bienes del anexo VI de la Ley (metales), que también se encuentran vinculados al RDDA, aunque den lugar a otro mecanismo de liquidación alternativo al del modelo 380 (artículo 19.5 2º párrafo de la Ley del IVA).

[¡Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Maximino Linares Gil

Maximino.LinaresGil@es.ey.com

Pablo Ulecia Rubio

Pablo.Ulecia.Rubio@es.ey.com

Pedro González-Gaggero

Pedro.Gonzalez-Gaggero@es.ey.com

Rufino de la Rosa

Rufino.Delarosa@es.ey.com

Tatiana de Cubas

TatianaDe.CubasBuenaventura@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2023 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

Linkedin: [EY](https://www.linkedin.com/company/ernst-&-young-espaa-/)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://plus.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ernstyoungspain/)

Notas

- ¹ Los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria, y los fondos de titulización de activos a que se refiere la Disposición adicional quinta.2 de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero.